

TOBIAS PEREIRA MOLOSSI

A DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

CURITIBA

2004

TOBIAS PEREIRA MOLOSSI

A DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA

2004

TERMO DE APROVAÇÃO

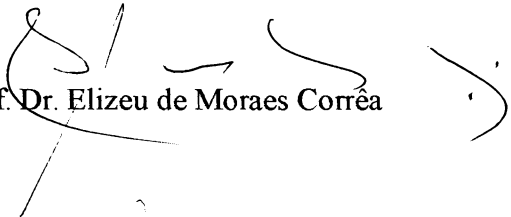
TOBIAS PEREIRA MOLOSSI

A DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel no Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



Orientadora: Prof.ª Dr.ª Betina Treiger Gruppenmacher



Prof. Dr. Elizeu de Moraes Corrêa



Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA
2004

*À memória de meu avô,
Avelino Molossi.*

Pelo inestimável auxílio e incentivo
para a realização do estudo, agradeço
a Betina Treiger Grupenmacher
e José Carlos Passuello.

Por tudo, a Morgana, Berenice,
Avelino e Ramon.

*“...todas as regras importantes do direito
devem ter sido, na sua origem, arrancadas
àquelas que a elas se opunham...”*

Rudolf von Ihering

SUMÁRIO

RESUMO	vii
INTRODUÇÃO	1
PARTE I – CONCEITOS FUNDAMENTAIS	3
1. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	4
1.1. A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA	4
1.2. A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL	5
1.2.1. A Obrigação Tributária como Relação Jurídica	5
1.2.2. O Nascimento da Obrigação Tributária	6
2. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO	8
2.1. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO DIREITO SUBJETIVO	8
2.2. O NASCIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	9
2.2.1. Teoria Monista	9
2.2.2. Teoria Dualista	11
3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	13
3.1. O CONCEITO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	13
3.2. ATO OU PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO	14
3.3. EFICÁCIA CONSTITUTIVA OU DECLARATÓRIA	16
3.3.1. Teoria Constitutivista	17
3.3.2. Teoria Declarativista	18
3.4. AS MODALIDADES DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	19
3.4.1. O Lançamento por Declaração	20
3.4.2. O Lançamento por Homologação	22
3.4.2.1. A questão terminológica	23
3.4.2.2. A dicotomia lançamento/homologação	24
3.4.2.3. O objeto da homologação	26
3.4.3. O Lançamento de Ofício	28
PARTE II – A DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	31
4. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE A DECADÊNCIA	32
4.1. A DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	33
4.1.1. Decadência do Direito do Fisco e Decadência do Direito do Contribuinte ..	34
4.2. DISTINÇÃO ENTRE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIAS	35
4.3. O OBJETO DA DECADÊNCIA: O QUE DECAI?	37

5. OS PRAZOS DE DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	40
5.1. OS PRAZOS CONFORME AS <i>MODALIDADES DE LANÇAMENTO</i>	42
5.1.1. Os Prazos nos Tributos Sujeitos aos Lançamentos de Ofício e por Declaração	42
5.1.1.1. O prazo quando da ocorrência de decisão definitiva de anulação por vício formal de lançamento anteriormente efetuado	44
5.1.1.2. O prazo quando da ocorrência de notificação ao sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento	46
5.1.2. O Prazo nos Tributos Sujeitos à Homologação	47
5.1.2.1. Há hipótese de decadência nos tributos sujeitos à homologação?	48
5.1.2.2. Ocorrência ou não do pagamento antecipado	49
5.1.2.3. A ressalva do §4º do artigo 150 do CTN quanto à fixação do prazo	50
5.1.2.4. <i>Dies a quo</i> e <i>dies ad quem</i> do prazo de cinco anos	51
5.1.2.5. Ocorrência de dolo, fraude ou simulação	52
5.1.2.6. A tese dos dez anos de prazo para a extinção do direito do Fisco à homologação	53
CONCLUSÃO	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60

RESUMO

O presente estudo tem por objeto a decadência do direito do Fisco ao lançamento tributário, que consiste na perda do direito que tem a Fazenda Pública de formalizar seu crédito tributário através do ato administrativo competente. Assim, após a apresentação de conceitos fundamentais para a compreensão da decadência, tais como obrigação, crédito e lançamento tributários, passa a se versar sobre o objeto central do estudo. É de se destacar que ao longo do trabalho são feitas algumas considerações de especial relevância, sobretudo por implicarem em conseqüências quanto à decadência. Finalmente, chega-se ao objetivo final: determinar quais são os prazos decadenciais para cada tipo de tributo, observando os diferentes posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais correspondentes.

Palavras-chave: decadência; prazos decadenciais; lançamento tributário; perda do direito do Fisco.

INTRODUÇÃO

O tempo, ainda que perceptível pelo homem, é apenas um conceito por ele criado. Também criado pelo homem é o Direito, porquanto a necessidade de resolução de conflitos se fez urgente em determinado momento histórico.

O convívio social nessa nova ordem juridicizada de imediato mostrou-se carente de outras tantas soluções. Como lidar com o tempo foi, certamente, uma das questões que se impuseram aos nossos ancestrais que, então, através do Direito preexistente, criaram novo Direito: surgiam, assim, os institutos da decadência e da prescrição.

Tão ou até mais antiga que os dois mencionados institutos é a cobrança de tributos pelo Estado. Hoje, como se sabe, o sistema tributário brasileiro, centralizado na Constituição Federal de 1988 e em segundo plano regulamentado pelo Código Tributário Nacional, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, prevê a cobrança de diversos tipos de tributos, dentre os quais se destacam, por sua maior quantidade em relação aos outros, os impostos. Com efeito, são os impostos responsáveis pela maior parte da enorme carga tributária brasileira, que gera imensa insatisfação popular especialmente devido ao fato de que ela consome, sozinha, parte considerável do salário do trabalhador.

Depreende-se, daí, a importância do tema que se pretende tratar neste trabalho. Considerando a decadência, no Direito Tributário, como a perda do direito do Fisco ao lançamento pelo transcurso de determinado lapso temporal estipulado em lei, constitui-se ela em importante meio de defesa dos cidadãos contra o Estado quando este pretende exercer seu direito após o período em que deveria fazê-lo.

Maior relevância é atribuída ao assunto ao se tomar o crescente número de casos de decadência ocorridos no Brasil. É ele, ainda, matéria de grande controvérsia tanto na doutrina quanto na jurisprudência. E não obstante a atenção dispensada ao tema pelos mais notáveis tributaristas, toda nova obra séria que dele trate pode vir a contribuir decisivamente para a elucidação de questões muito debatidas e ainda sem solução.

A delimitação feita quanto ao tema, preferindo-se tratar da decadência à prescrição, quando poderia tratar-se desta ou ainda de ambas, justifica-se em razão da amplitude dos tratamentos que teriam de ser dispensados a cada um dos

institutos, o que dificultaria ainda mais a já árdua tarefa de ocupar-se de um só deles.

Espera-se que ao final do estudo tenham sido atingidos os seguintes objetivos: primeiramente, o objetivo geral de oferecer um panorama completo da decadência do direito do Fisco ao lançamento no Brasil; depois, os objetivos específicos de apresentar o conceito de decadência no Direito Tributário, de analisar criticamente as normas aplicáveis ao instituto, de examinar os pontos controversos sobre a matéria na doutrina e na jurisprudência nacionais e, por fim, de apresentar soluções para tais controvérsias, mediante considerações acerca das diferentes interpretações existentes.

Desse modo, estruturou-se o trabalho a partir de um encadeamento lógico e sistemático entre os diversos conhecimentos necessários à compreensão do tema, dividindo-se o estudo em duas partes: a primeira tratando de conceitos fundamentais, indispensáveis para uma boa análise do objeto principal do estudo, que por sua vez é realizada na segunda parte.

Ressalte-se, no entanto, que não se pretende com a realização dessa monografia esgotar o assunto, até mesmo porque nem querendo seria possível fazê-lo. Lembre-se, neste tocante, da lição de EDUARDO DE OLIVEIRA LEITE, que em sua “A Monografia Jurídica” assevera que “A dissertação [e, por conseguinte, a monografia], de caráter eminentemente didático, representa treino de iniciação à investigação, de forma que sua elaboração não levará em conta que a investigação científica se concretize na comunicação de uma teoria nova, ou nova explicação e interpretação de fatos dentro da originalidade que norteia a tese doutoral.”¹

Assim, este estudo não pretende responder a questões já suscitadas nem formular novas teorias sobre a decadência; pelo contrário, a intenção é propor questões, a fim de que ao final novas reflexões tenham sido provocadas, restando, em consequência, renovado o pensamento jurídico sobre o tema.

¹ LEITE, Eduardo de Oliveira. **A monografia jurídica**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 31.

PARTE I
CONCEITOS FUNDAMENTAIS

1. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

São diversas as obrigações existentes no Direito. Observa LUCIANO AMARO que estão elas presentes tanto no Direito privado, mais freqüentemente, como no Direito público.²

É nesta última seara jurídica que está inserido o Direito Tributário, ramo do Direito em que são encontradas duas espécies de obrigação, que se distinguem uma da outra por uma delas conter uma singular característica: a patrimonialidade.

Esta distinção se evidencia nas disposições do CTN sobre a matéria:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Fica claro, portanto, que o legislador do CTN classificou como principal a obrigação em que a patrimonialidade está presente, deixando à outra, conseqüentemente, um caráter secundário, de acessoriedade.

1.1. A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Atento ao que estabelece o CTN acerca das espécies de obrigação encontradas no Direito Tributário, explica JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO que a obrigação acessória pode ter "...a natureza de obrigação *de fazer, não fazer*, ou mesmo *de tolerar* [grifos do autor], desprovida do timbre da patrimonialidade."³

CELSO RIBEIRO BASTOS, abalizado na lição de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, entende esta obrigação como não tributária, mas apenas administrativa, não obstante a expressa referência do CTN em sentido contrário. Assim discorre sobre a questão: "A obrigação principal é efetivamente uma obrigação tributária. A

² AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 229.

³ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 170.

obrigação acessória é uma obrigação administrativa, porque, quando ela passa a ser tributária, deixa de ser acessória e passa a ser principal.”⁴

Ainda que não se possa negar a importância das obrigações acessórias para o Direito Tributário – pois que apesar de sua denominação não deixam de ser fundamentais para a arrecadação do Estado – são elas irrelevantes para os fins da presente monografia, razão pela qual não mais serão tratadas no decorrer do estudo.

1.2. A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

Não foi à toa que o legislador deu à obrigação principal – doravante denominada apenas obrigação tributária – essa denominação. Ora, sendo o tributo o objeto central do Direito Tributário, nada mais lógico do que adjetivar como principal aquela obrigação diretamente a ele relacionada.

1.2.1. A Obrigação Tributária como Relação Jurídica

Ensina AMARO que o vocábulo obrigação possui diferentes acepções – tais como dever jurídico e relação jurídica – devendo ser considerada, para aplicação no Direito Tributário, esta última significação.⁵

MELO parece concordar com este entendimento, já que afirma ser a obrigação tributária “...autêntica relação jurídica tributária, não se diferenciando conceitualmente das demais relações de direito obrigacional comum, tendo como nota característica a participação do poder público – em seu pólo ativo – com a essência da indisponibilidade de seus créditos.”⁶

E também PAULO DE BARROS CARVALHO vê a obrigação tributária como relação jurídica: “A relação jurídica que diz respeito propriamente ao tributo, conhecida por ‘obrigação tributária’ ou por ‘obrigação tributária principal’, tem, como

⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Celso Bastos, 2002. p. 282.

⁵ AMARO, loc. cit., p. 227-229.

⁶ MELO, loc. cit., p. 169.

objeto da prestação, por força da lei (...), uma quantia em dinheiro, ou algo que em moeda se possa exprimir, o que deixa clara sua natureza de vínculo obrigacional.”⁷

Essencial, quanto ao objeto da obrigação tributária, é a lição de BASTOS, asseverando que “Quando o Código Tributário Nacional fala na obrigação principal (...), está se referindo à obrigação tributária de dar, com caráter patrimonial.”⁸

E o CTN corrobora a natureza de relação jurídica da obrigação tributária ao conceituar seus sujeitos ativo e passivo:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

(...)

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Debruçando-se sobre estas disposições, CARVALHO esclarece que a obrigação tributária, enquanto relação jurídica obrigacional, compõe-se de três elementos essenciais, de modo que a ausência de qualquer deles faz com que não mais exista a relação: sujeito ativo, sujeito passivo e objeto.⁹ E explica a conexão entre tais elementos: “...o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. Em contranota, o sujeito passivo tem o dever jurídico de cumpri-la.”¹⁰

1.2.2. O Nascimento da Obrigação Tributária

O nascimento de qualquer obrigação jurídica depende da ocorrência de um fato, que no caso da obrigação tributária é denominado fato impositivo.*

A propósito, ensina AMARO que “A obrigação tributária (...) nasce à vista de fato previamente descrito, cuja ocorrência tem a aptidão, dada por lei, de gerar aquela obrigação.”¹¹

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 165.

⁸ BASTOS, loc. cit., p. 280.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 358-359.

¹⁰ Ibid., p. 359.

* **Nota explicativa nº1**: em face das diferentes expressões utilizadas pela doutrina nacional e estrangeira para designar o mesmo fato, dentre as quais destacamos “fato impositivo”, “fato jurídico tributário”, “fato tributável” e “fato gerador”, preferiu-se o emprego da primeira, que muito embora não encontre referência no CTN é amplamente utilizada pela melhor doutrina.

¹¹ AMARO, loc. cit., p. 237.

De fato, assim prevê o CTN: “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” MELO adverte, no entanto, que esta regra “...é vaga e genérica, para que se possa ter conhecimento do seu verdadeiro sentido, também carecendo de precisão os vocábulos ‘necessária’ e ‘suficiente’.”¹² E segue afirmando:

O fato gerador da obrigação tributária só ocorrerá quando os seus indispensáveis pressupostos, previstos em lei, tenham se verificado de modo real e concreto, pelo denominado fenômeno da subsunção. Para que possa ter nascimento o tributo é necessária a previsão de diversos requisitos indicados na lei, compreendendo a figura da “hipótese de incidência” tributária.¹³

Merecem destaque, ainda, as palavras do professor CARVALHO, quando nota que “Concretizando-se o fato previsto no descritor da regra de incidência, inaugura-se (...) uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, que conhecemos por ‘obrigação tributária’.”¹⁴

Desse modo, sendo consenso que o nascimento da obrigação tributária se dá com a ocorrência do fato imponible, deve-se entendê-la nos termos propostos pelos autores acima citados, não se descurando para o fato de estar necessariamente presente, na definição, a característica de patrimonialidade da prestação devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo.

¹² MELO, op. cit., p. 172.

¹³ Ibid., p. 172-173.

¹⁴ CARVALHO, *Curso...*, p. 358.

2. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Entender o crédito tributário é fundamental para a compreensão do instituto da decadência, merecendo o crédito, portanto, a devida atenção. Justifica-se sua análise após a da obrigação tributária em razão da seguinte disposição do CTN: “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

2.1. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO DIREITO SUBJETIVO

Na concepção de MELO, o crédito tributário “...representa o direito que o poder público tem de perceber valores das pessoas particulares, em face da realização do respectivo fato gerador, concretizado com a ocorrência real de todos os aspectos previstos na lei.”¹⁵

O CTN, por seu turno, não traz um conceito de crédito, porém lembra AMARO “...que o Código não define, mas deixa inferir que se trata da própria obrigação tributária no estágio do lançamento...”.¹⁶

Para BASTOS o crédito tributário pode ser definido “...como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir do sujeito passivo o seu objeto.”¹⁷

Também digna de menção é a lição de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, que em momento de distinção entre débito e crédito do Fisco, define o último como “...o direito subjetivo do Fisco de receber prestação patrimonial...”.¹⁸

Vê-se mais uma vez, portanto, a adoção de um conceito de Direito Tributário de forma pacífica pela doutrina. Assim, não há por que questionar o entendimento que vê o crédito tributário como um autêntico direito subjetivo do Fisco.

¹⁵ MELO, loc. cit., p. 212.

¹⁶ AMARO, op. cit., p. 361.

¹⁷ BASTOS, op. cit., p. 299.

¹⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 98.

2.2. O NASCIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Duas correntes procuram determinar o exato momento em que nasce o crédito tributário. BASTOS explica que “Essa dúvida (...) surgiu em decorrência das disposições do Código Tributário sobre a matéria...”.¹⁹ Refere-se o professor ao artigo 139 do CTN, do qual novamente se faz jus a transcrição: “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Além desse dispositivo, também é possível atribuir a divergência ao estabelecido no *caput* do artigo 142 do mesmo diploma legal, onde se lê que o lançamento constitui o crédito:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Diante de tais preceitos legais, faz-se necessária uma explanação sobre as duas correntes, indicando seus argumentos.

2.2.1. Teoria Monista

A primeira corrente acolhe a tese segundo a qual o crédito tributário nasce junto à obrigação tributária, quando da ocorrência do fato imponible.

VALÉRIA CRISTINA PEREIRA FURLAN está entre os adeptos dessa posição. Explica a autora:

A obrigação tributária supõe uma relação jurídica entre a Fazenda Pública, que dispõe de um crédito (direito de receber), e o contribuinte, que dispõe de um débito (dever de pagar), tendo por objeto uma prestação pecuniária. Essa relação jurídica obrigacional nasce abstratamente com o exercício da competência tributária e, concretamente, com a ocorrência do fato imponible. Conseqüentemente, o crédito tributário surge também nesse mesmo instante, considerando-se que não existe obrigação sem crédito/débito.²⁰

Também entendendo serem concomitantes os nascimentos da obrigação e do crédito tributários, MELO afirma que “...não há condição lógica e segura para

¹⁹ BASTOS, loc. cit., p. 300.

²⁰ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **Apontamentos de direito tributário**. 2. ed. ampl., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 191.

segregarem-se esses dois fundamentais componentes da relação jurídica, pois é impossível conceber a existência de obrigação sem crédito ou se supor que este ocorreria em momento ulterior.”²¹

Destaca-se, porém, dentre todas, a elucidação de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO sobre o assunto. Ensina este jurista que “O crédito tributário *faz parte* [grifo do autor] da obrigação. Seria estúrdia obrigação sem sujeito passivo, ou sem sujeito ativo, ou sem objeto, pois a relação jurídica pede a todos, obviamente.”²² E prossegue:

As obrigações são, por natureza, transitórias. Existem tão-somente para viabilizar os intercâmbios de conteúdo econômico entre as pessoas. Assim sendo, não faria sentido algum a existência de um *vinculum juris* atando os pólos ativo e passivo da obrigação sem a existência de um *objeto*, que, no caso da obrigação tributária, é uma prestação pecuniária, um dar dinheiro ao Estado. A esse dinheiro o CTN denomina de *crédito tributário* [grifos do autor].²³

AMARO acompanha a mesma linha de raciocínio, trazendo como contribuição uma considerável crítica às disposições do CTN, que segundo ele “...perdeu-se num mar de contradições, a par de inconsistências terminológicas.”²⁴

Outro forte argumento a favor da teoria monista é o de que o lançamento – que, conforme dispõe o já mencionado artigo 142 do CTN, tem o condão de constituir o crédito tributário – assim não o faz, apenas tornando-o líquido e certo, e conseqüentemente exigível.

Merece traslado, neste sentido, a lição de BASTOS:

Por um lado, é sabido que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto as prestações, na forma do disposto no §1º do art. 113. O crédito, por sua vez, é esta mesma prestação, obviamente decorrente da obrigação principal, mas que com ela não se confunde. Não deixa de ser a própria obrigação, mas convertida em vínculo cujo montante é perfeitamente apurado e matematicamente expresso. A obrigação, enquanto pretensão, é indeterminada, enquanto o crédito é a sua própria determinação.²⁵

Some-se ainda, aos argumentos acima apresentados, que o inciso V do artigo 156 do CTN estabelece que a decadência extingue o crédito: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V – a prescrição e a decadência;...”. Ora, fica fácil,

²¹ MELO, op. cit., p. 212.

²² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação: decadência e prescrição**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 11.

²³ Id.

²⁴ AMARO, op. cit., p. 317.

²⁵ BASTOS, loc. cit., p. 300-301.

diante de tal regra, argumentar que se a decadência extingue o crédito tributário, obviamente este já existia, pois não se extingue o que não existe e, portanto, o crédito surge em momento anterior ao lançamento tributário. FRANCISCO ALVES DOS SANTOS JÚNIOR pensa da mesma maneira, preconizando que "...o crédito tributário preexiste ao lançamento, é tanto que pode ser extinto antes que este seja concretizado."²⁶

Atribuindo a dúvida quanto à determinação do momento do nascimento do crédito tributário a uma preocupação didática do CTN, explica RICARDO LOBO TORRES que "Embora o crédito se constitua juntamente com a obrigação pela ocorrência do fato gerador, recebe ele graus diversos de transparência e concretude na medida em que seja objeto de lançamento, de decisão administrativa definitiva ou de inscrição nos livros da dívida ativa."²⁷

Não se deve, entretanto, à vista dos respeitáveis nomes que se filiam à corrente monista, desmerecer a teoria que a ela se opõe, que por sua vez também conta com nomes de grande expressão em suas fileiras.

2.2.2. Teoria Dualista

Esta corrente sustenta a teoria de que o crédito tributário surge em momento posterior ao nascimento da obrigação tributária, mais precisamente no instante em que é realizado o lançamento tributário.

BASTOS explica que a teoria dualista apregoa que "...entre os dois [crédito e obrigação] existe uma separação no tempo, visto que a obrigação nasce com a lei e a realização do fato tributável, enquanto o crédito decorre da obrigação, mas depende, para sua determinação, de um procedimento administrativo formal."²⁸

O mesmo professor continua sua exposição trazendo a idéia basilar dessa teoria: "O crédito tributário nasce com o lançamento – ou com a notificação deste ao contribuinte –, sendo indispensável a declaração de sua existência, de seu montante e da identificação do obrigado pelo prazo legal."²⁹

²⁶ SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e prescrição no direito tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 225.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 243.

²⁸ BASTOS, loc. cit., p. 300.

²⁹ Id.

Entre os autores que defendem a separação temporal entre os nascimentos da obrigação e do crédito tributários estão HUGO DE BRITO MACHADO e MARTINS.

O primeiro ensina:

...na linguagem do Código Tributário Nacional, *obrigação* tributária e *crédito* tributário [grifos do autor] não se confundem. Embora não sejam realidades substancialmente distintas, são momentos distintos de uma realidade que é a relação obrigacional tributária. O lançamento é a fronteira entre a obrigação e o crédito tributário. Ocorrido o fato gerador do tributo, ou o inadimplemento de uma obrigação tributária acessória, nasce a obrigação tributária (...). Segue-se o acertamento dessa obrigação, que é o lançamento tributário, ao cabo do qual se tem o crédito tributário. Acertamento que tem por finalidade conferir exigibilidade à obrigação, vale dizer, torná-la líquida, certa e, conseqüentemente, exigível.³⁰

Já MARTINS, por sua vez, baseado nos artigos 139 e 142 do CTN, leciona haver "...dois momentos essenciais para a conformação do crédito tributário, ou seja, o primeiro dizendo respeito ao surgimento da obrigação e o segundo ao do próprio crédito, razão pela qual é de costume dizer-se que o lançamento é, simultaneamente, ato declaratório e constitutivo, visto que declara a existência da obrigação tributária e constitui o crédito correspondente."³¹ Vale citar ainda a seguinte afirmação do mesmo autor: "...a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador (...), mas apenas ingressa no universo administrativo pelo lançamento, ou seja, por sua transformação em crédito tributário...".³²

Finalizando sua argumentação, MARTINS explica que "...na maior parte dos casos, o crédito tributário surge em momento posterior ao nascimento da obrigação, tornando-a reconhecida e consubstanciando uma exigência, agora pública, do sujeito ativo em relação ao sujeito passivo."³³

Resta, diante das teses das duas correntes, aceitar como válida a teoria monista. Ora, todos os argumentos utilizados para sustentar esta teoria possibilitam uma explicação sem contradições para os nascimentos concomitantes do crédito e da obrigação tributários, ao passo que as razões que levariam à adoção da teoria dualista deixariam questões sem resposta, abrindo-se espaço a várias críticas pertinentes.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento tributário e decadência. In: _____ (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 223-224.

³¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 279.

³² Id.

³³ Ibid., p. 285.

3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O lançamento é figura jurídica tributária de cujo estudo esta monografia não poderia deixar de se aproximar, em face de sua intrínseca relação com o instituto da decadência.

Diversos autores têm se ocupado do lançamento, procurando conceituá-lo, esmiuçar suas particularidades e classificar e explicar suas *modalidades*. Esta classificação é fundamental para os fins deste estudo, haja vista que os prazos de decadência variam em função das diferentes *modalidades de lançamento*. Para que se possa, portanto, chegar ao objeto principal deste trabalho com o preparo necessário, faz-se imprescindível uma boa análise da figura do lançamento tributário.

3.1. O CONCEITO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O conceito de lançamento trazido pelo CTN é muito criticado pela doutrina, que muitas vezes prefere trabalhar com outras definições.

Veja-se qual é a letra da lei:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo **lançamento**, **assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

A definição de CARVALHO é bem mais complexa:

Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a [sic] norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido [grifo do autor].³⁴

LUCIA VALLE FIGUEIREDO também conceitua o lançamento, ainda que o estude sob o prisma do Direito Administrativo, dizendo tratar-se de "...ato

³⁴ CARVALHO, *Curso...*, p. 383.

constitutivo-formal, resultante de procedimento administrativo, que, declarando o *quantum debeatur*, habilita a Administração a poder exigir a importância devida.”³⁵

Modificando ligeiramente uma antiga definição de CARVALHO, ESTEVÃO HORVATH apresenta o seguinte conceito: “...ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou extintivos e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade...”³⁶

E em aperfeiçoamento de uma sua anterior construção, ALBERTO XAVIER tem que o lançamento é “...o *ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência* [grifo do autor].”³⁷

Merece atenção o fato de que a maioria da doutrina tem tratado o lançamento tributário como ato administrativo, conforme se denota dos conceitos acima apresentados. Tal constatação é da maior relevância, porque a adoção de um ou de outro entendimento implica em diferentes conseqüências tanto no tratamento das *modalidades de lançamento* como no tratamento da decadência.

3.2. ATO OU PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

É ampla na doutrina nacional e estrangeira a discussão sobre a natureza jurídico-administrativa do lançamento tributário, se ele seria ato ou procedimento administrativo.

Todas as definições de lançamento mostradas no item anterior utilizam o substantivo “ato” ao invés de “procedimento”, em clara aversão à determinação do CTN. Não é surpresa nenhuma, no entanto, tal constatação, conforme nota JAMES MARINS: “Após longos debates, configura-se dominante a doutrina no entendimento

³⁵ FIGUEIREDO, Lucia Valle. Lançamento tributário e decadência se existente ação proposta. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 366.

³⁶ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolançamento”**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 38.

³⁷ XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. total. reformul. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 66.

de que se trata [o lançamento] de um ato, e não um procedimento.”³⁸ Prossegue o mesmo professor explicando que “...o processo todo envolve uma série de atos administrativos (um procedimento) o qual culmina num ato final (que seria, este, o lançamento propriamente dito).”³⁹

Na mesma posição encontra-se COELHO, preconizando que “...o lançamento é ato jurídico simples que pode ser confirmado ou reformado, no todo ou em parte, pela própria Administração. Não é o *procedimento* [grifo do autor] que produz o lançamento. Este é o objeto do processo revisional de autocontrole que colima examinar sua legalidade e exatidão.”⁴⁰ Tal opinião condiz com a de XAVIER, para o qual o procedimento administrativo que antecede e prepara o lançamento não é de verificação necessária, não pertencendo, então, à essência do instituto.⁴¹

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES faz uma ressalva quanto ao raciocínio de que o lançamento ou é ato ou é procedimento. Para ele existe uma “...visão unilateral, que só reconhece no lançamento um ato administrativo, ignorando o iter procedimental que a este antecede...”.⁴² Mais adiante, conclui ele que “...antes de tudo, o lançamento é não só o ato, mas também o procedimento administrativo...”.⁴³

HORVATH confirma a lição de BORGES, afirmando que “...duas realidades distintas ocultam-se sob um único *nomen juris* – o lançamento. Parece inequívoco que existe um procedimento – no sentido de uma seqüência de atos juridicamente encadeados visando a desembocar num ato final – e um ato final, ambos chamados pela legislação e por parte da doutrina de lançamento.”⁴⁴

Procurando conciliar as duas teses, SANTI adverte que o procedimento, seja em que acepção seja tomado, “...converge de forma expressa ou implícita, para o [seu] resultado finalístico (...): um ato administrativo.”⁴⁵ Segue concluindo que a dicotomia entre ato e procedimento se resolve “...colocando esta dualidade em

³⁸ MARINS, James. Lançamento tributário e decadência (fragmentos de um estudo). In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 312.

³⁹ Id.

⁴⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 396.

⁴¹ XAVIER, loc. cit., p. 66.

⁴² BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 320.

⁴³ Id.

⁴⁴ HORVATH, loc. cit., p. 33.

⁴⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 148.

planos distintos: o procedimento, no plano fático; o ato-norma, no plano normativo [grifo do autor].”⁴⁶

Da mesma maneira pensa MELO: “Embora não se desconheça que o trabalho da fiscalização pode demandar diversas providências, (...) esses elementos e documentos constituem meros atos preparatórios do lançamento, pelo fato de que apenas interessa o resultado da ação fazendária, o último ato praticado que positivará o lançamento.”⁴⁷

Parece correta a tese de que o lançamento pode ser entendido tanto como procedimento quanto como ato administrativo, de modo que não se deve excluir nenhuma das duas teorias, e sim procurar conciliá-las, de acordo com a mencionada lição de SANTI.

3.3. EFICÁCIA CONSTITUTIVA OU DECLARATÓRIA

Mais uma questão controversa sobre o lançamento, a discussão acerca de sua eficácia em relação ao crédito tributário guarda estreita ligação com outra já tratada neste trabalho: a que versou sobre as teorias monista e dualista quanto aos nascimentos do crédito e da obrigação.

Naquela ocasião verificou-se que duas correntes debatem-se quanto à determinação do instante em que nasce o crédito tributário: a primeira defendendo a teoria de que o crédito nasce junto à obrigação, ou seja, com a ocorrência do fato imponível; a segunda, por outro lado, sustentando a tese de que o crédito surge somente posteriormente ao nascimento da obrigação, com a realização do lançamento tributário.

Agora se trata de outras duas teorias também relacionadas ao crédito, porém sob um outro enfoque: buscando determinar se o lançamento o constitui ou apenas declara sua prévia existência.

⁴⁶ Ibid., p. 150.

⁴⁷ MELO, op. cit., p. 216.

3.3.1. Teoria Constitutivista

MACHADO, que entende que o crédito tributário surge posteriormente ao nascimento da obrigação tributária, sustenta que o lançamento tem eficácia constitutiva em relação ao crédito, e declaratória em relação à obrigação.⁴⁸

Concordam com o citado professor PAULO DE TARSO VIEIRA RAMOS e HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, quando expõem que “...ao constituir o crédito tributário, autônomo enquanto realidade formal, seus efeitos [do lançamento] são constitutivos.”⁴⁹

Sobre as orientações em que se divide a teoria constitutivista, HORVATH traz a seguinte instrução: “Poderíamos resumir essa doutrina dizendo que (...) inexistente obrigação tributária antes da prática do lançamento, razão suficiente para que este tenha eficácia constitutiva.”⁵⁰ Veja-se que este não é o posicionamento do autor – que se perfila junto à corrente oposta – mas apenas uma síntese por ele formulada acerca dessa teoria.

Nome de peso a favor dos constitutivistas é o de CARVALHO, que após ter defendido, durante algum tempo, o caráter declaratório do lançamento quanto ao crédito tributário, hoje sustenta a tese contrária. Elaborando sua argumentação com base no raciocínio de que um fato só passa a ser jurídico a partir de sua adequada manifestação em linguagem competente, conclui o professor que “...a natureza da norma individual e concreta, veiculada pelo ato de lançamento tributário, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar seu débito, nos casos estabelecidos em lei, assumirá a feição significativa de *providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos* [grifo do autor].”⁵¹

Apesar de seus notáveis adeptos, a teoria constitutivista não é a mais amparada pela doutrina, que majoritariamente sustenta o caráter declaratório do lançamento em relação ao crédito tributário.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 170.

⁴⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 249.

⁵⁰ HORVATH, op. cit., p. 55.

⁵¹ CARVALHO, *Direito...*, p. 226.

3.3.2. Teoria Declarativista

A teoria da natureza declaratória do lançamento em relação ao crédito tributário é defendida por MELO: “Considerando que o crédito nasce no mesmo instante em que também tem nascimento a obrigação, em virtude da ocorrência do fato gerador, deflui a inexorável natureza ‘declaratória’ do lançamento.”⁵²

A mesma tese é albergada por TORRES, que esclarece:

...o lançamento tem eficácia meramente *declaratória* [grifo do autor], pois que lhe compete declarar a obrigação tributária constituída com a ocorrência do fato gerador. (...) a obrigação tributária – e, conseqüentemente, o crédito tributário – nasce com a ocorrência no mundo real do fato hipoteticamente previsto na norma. Mas esse fato é invisível. Necessita, para a produzir efeitos no universo do direito, de sua explicitação em um título. O lançamento, pois, é o ato administrativo que cria esse título necessário à visibilidade e à transparência da obrigação (e do crédito).⁵³

MARINS, por sua vez, assim se posiciona junto a esta corrente: “Mesmo que se possa argumentar que sempre haverá um hiato entre a realidade e a formalização, pensamos que o instituto do lançamento foi concebido com a finalidade de, unicamente, registrar a realidade de modo a declarar-lhe a existência e seus efeitos jurídicos.”⁵⁴

E no mesmo sentido é interessante, mais uma vez, a lição de COELHO, que se referindo ao artigo 142 do CTN, adverte que “Na definição de lançamento, o verbo *constituir* não é empregado com o sentido de criar, nem se reporta ao significado de *ato jurídico constitutivo* (criador, transformador, transferidor ou extintor de direitos materiais, substantivos) [grifos do autor].”⁵⁵ Continua o citado mestre dizendo que “O CTN utilizou o termo de maneira atécnica, apenas para realçar as fases preparatórias e revisionais que precedem e sucedem o lançamento.”⁵⁶

Tenha-se em mente que ao proferir tais palavras COELHO já havia assim discorrido sobre a questão:

A obrigação tributária só existe para possibilitar o crédito. É instrumental. Aham alguns juristas (...) que o *lançamento é que cria ou institui o crédito tributário* [grifo do autor]. A nós soa estranha uma tal assertiva, porque o lançamento é ato administrativo e a Constituição diz que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não

⁵² MELO, op. cit., p. 215.

⁵³ TORRES, op. cit., p. 245-246.

⁵⁴ MARINS, op. cit., p. 316.

⁵⁵ COELHO, *Liminares...*, p. 14.

⁵⁶ Id.

ser em virtude de lei (ato legislativo). O lançamento aplica a lei, não é lei, não podendo, pois, criar o crédito a ser pago pelos sujeitos passivos da obrigação.

(...) Conseqüentemente, a sua função não é, absolutamente, criadora do crédito, senão que declaratória do seu prévio existir nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento.⁵⁷

E conclui, finalmente, com as mais que elucidativas palavras:

É erro rotundo dizer que o lançamento *institui* o crédito. O erro continua redondo para aqueles que querem conciliar correntes inconciliáveis e proclamam que o lançamento *declara* a obrigação e *constitui* o crédito. A obrigação nem sempre necessita ser declarada, e o crédito nasce sempre com ela. Portanto, o lançamento apenas confere *exigibilidade ao crédito* – quando isto for necessário – ao *individualizar* o comando impessoal da norma (como é da sua natureza de ato tipicamente administrativo). O lançamento prepara o título executivo da Fazenda Pública, infundindo-lhe *liquidez, certeza e exigibilidade* [grifos do autor].⁵⁸

Por fim, anote-se que na presente pesquisa se trabalha com a teoria declarativista, que parece ser a correta especialmente se levar-se em conta que se adotou a teoria monista quanto ao nascimento do crédito tributário. É notório que se conciliam plenamente as duas citadas teorias: o crédito tributário nasce juntamente à obrigação tributária, com a ocorrência do fato imponible (teoria monista), de modo que posteriormente, quando realizado o lançamento, este apenas declara a existência do crédito (o formaliza), e não o constitui, pois que ele já existia (teoria declarativista).

3.4. AS MODALIDADES DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO*

A doutrina nacional e estrangeira procura classificar, de acordo com suas particularidades, as diferentes *modalidades de lançamento tributário* existentes.

No Brasil diversas obras ocupam-se especialmente do tema, assim como a maioria dos “manuais” de Direito Tributário também traz uma classificação. O CTN, por seu turno, trata das *modalidades de lançamento* nos seus artigos 147 a 150.

Para BASTOS, “Uma rápida passada de olhos por esta seção [artigos 147 a 150 do CTN] deixará claro que o critério adotado pelo legislador para efetuar esta

⁵⁷ Ibid., p. 11-12.

⁵⁸ Ibid., p. 14.

* **Nota explicativa nº2:** o emprego em destaque da expressão “modalidade de lançamento tributário”, também de suas diminutas variações “modalidade de lançamento” e “modalidade”, e ainda das suas respectivas formas plurais, ao longo da monografia, serve para realçar sua equivocada utilização pelo CTN e por grande parte da doutrina, conforme adiante será explicado no corpo do texto.

classificação foi o do grau de colaboração do administrado com vistas à celebração do ato.”⁵⁹ BORGES nota que “...ao dispor no art. 147 sobre o lançamento por declaração, no art. 149 sobre o lançamento de ofício e no art. 150 sobre o lançamento por homologação, o CTN cindiu em modalidades distintas uma figura que antes, no art. 142, havia sido genérica e unitariamente disciplinada.”⁶⁰

CARVALHO concorda com BASTOS no que toca ao critério adotado pelo referido diploma legal.⁶¹ E afirma existirem, de acordo com o CTN, três *modalidades de lançamento*, a saber: lançamento direto, ou por ofício; misto, ou por declaração; e por homologação.⁶²

Tomando como critério a natureza do ato administrativo, propõe HORVATH uma nova classificação doutrinária: “...poderemos então dividir o lançamento entre dois tipos de ato administrativos, a saber: os modificativos, a que correspondem os lançamentos denominados mistos ou por declaração e os diretos, ou de ofício, e extintivos, que se referem ao ‘lançamento por homologação’.”⁶³

Muito embora a classificação tripartite adotada pelo CTN não seja, como adiante se verá, aceita como ideal pela doutrina, não há como negar que ela possui eficácia didática. Além disso, assinala SANTI que “...essa classificação, como qualquer outra do direito, justifica-se pela sua utilidade, na medida em que ela nos ajuda a compreender melhor a questão do lançamento.”⁶⁴

3.4.1. O Lançamento por Declaração

Antes de qualquer coisa, deve-se deixar claro que esta *modalidade de lançamento*, de acordo com a lição de MARTINS, não vem sendo regularmente utilizada no Brasil já a algum tempo: “No momento, de rigor, se realizam os lançamentos por homologação e de ofício, em face da quase abolição do lançamento por declaração, na ‘praxis’ impositiva.”⁶⁵

Não obstante sua pouca utilização, MACHADO ensina que o lançamento por declaração, também denominado lançamento misto, “...é o lançamento feito em face

⁵⁹ BASTOS, op. cit., p. 304.

⁶⁰ BORGES, op. cit., p. 312.

⁶¹ CARVALHO, *Curso...*, p. 420.

⁶² Id.

⁶³ HORVATH, op. cit., p. 50.

⁶⁴ SANTI, *Decadência...*, p. 118.

⁶⁵ MARTINS, op. cit., p. 305.

de declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiro, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações quanto à matéria de fato indispensável à sua efetivação...”⁶⁶

O conceito de MACHADO advém daquele inserto no *caput* do artigo 147 do CTN: “Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

BASTOS prefere cuidar desta *modalidade de lançamento* apontando quais são as tarefas de cada um dos sujeitos da relação jurídica tributária: “À administração cabe a tarefa de investigar os casos sujeitos à tributação e apurar as relações de fato e de direito que sejam essenciais à obrigação tributária, além de efetuar o cálculo do tributo, cabendo, por sua vez, ao contribuinte o papel de entregar os dados necessários para que o lançamento possa ser efetivado.”⁶⁷

BORGES, por sua vez, ensina que “...uma vez adotado, no plano das normas de caráter geral, das quais a mais expressiva é a lei, o lançamento por declaração, ter-se-á que o ato de lançamento deverá suceder a declaração do sujeito passivo ou terceiro e anteceder o pagamento do tributo.”⁶⁸

AMARO fala em declaração como obrigação acessória: “A declaração, portanto, configura uma obrigação formal ou instrumental (obrigação acessória, nos termos do CTN, art. 113, §2º) do sujeito passivo (ou de terceiro, p. ex., o pai, o tutor, o curador, o administrador).”⁶⁹

Esta *modalidade de lançamento* admite retificação da declaração por parte do contribuinte, conforme explica MELO:

Nessa situação, admissível a retificação da declaração por iniciativa do próprio contribuinte, objetivando reduzir ou excluir o tributo, desde que comprovado o erro cometido, e antes de notificado do lançamento. Assim, detectando engano nos dados informados ao Fisco, o contribuinte tem meios de evitar o lançamento por valor superior ao efetivamente devido, devendo esta providência ser realizada antes de ter ciência da cobrança do tributo.⁷⁰

⁶⁶ MACHADO, *Curso...*, p. 173.

⁶⁷ BASTOS, loc. cit., p. 306.

⁶⁸ BORGES, loc. cit., p. 329.

⁶⁹ AMARO, op. cit., p. 336.

⁷⁰ MELO, op. cit., p. 223.

Complementa a lição acima AMARO, dizendo que a retificação da declaração pelo declarante pode ser tanto para diminuir, excluir ou ainda para aumentar o valor do tributo devido.⁷¹ Com efeito, é o que dá a entender o CTN quando prevê: “Art. 147. (...) §1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.”

Ressalte-se, por fim, que também o Fisco poderá retificar, *ex officio*, a declaração, nos termos do §2º do já citado artigo: “Art. 147. (...) §2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.”

3.4.2. O Lançamento por Homologação

Esta *modalidade de lançamento*, às vezes denominada autolançamento, é a que mais divergências apresenta, seja quanto à própria configuração ou quanto à decadência. Com efeito, também é a *modalidade* que mais sofre críticas da doutrina, e com razão, já que se trata, na dicção de AMARO, de uma construção com enorme dose de artificialismo.⁷²

Continuando sua explanação sobre o lançamento por homologação, o mesmo professor lembra que, nesta *modalidade*, “Cuida-se (...) de tributos que, por sua natureza (...), têm o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do sujeito ativo, vale dizer, sem que o sujeito ativo deva lançar para tornar exigível a prestação tributária.”⁷³

BASTOS prefere explicar o procedimento da *modalidade*: “...o próprio contribuinte apura a obrigação, o *quantum* devido, e efetua o pagamento sem prévio exame da repartição, sendo que esta, tomando conhecimento das atividades daquele e recebendo o tributo, homologa o lançamento, operando-se destarte a extinção do crédito tributário.”⁷⁴

MACHADO, por sua vez, o define como “...o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua

⁷¹ AMARO, loc. cit., p. 336-337.

⁷² Ibid., p. 340.

⁷³ Id.

⁷⁴ BASTOS, loc. cit., p. 306.

determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa...”⁷⁵

O tratamento legal dispensado ao lançamento por homologação está no artigo 150 do CTN, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

As críticas dirigem-se a diversos aspectos da configuração legal da *modalidade*, bem como à terminologia utilizada, que é tida por inadequada.

3.4.2.1. A questão terminológica

Sobre a denominação autolançamento, abolida pelo CTN, MACHADO explica, proclamando sua imprecisão, que “...como o Código diz ser a atividade de lançamento privativa da autoridade administrativa, evidentemente não se pode cogitar de um lançamento feito pelo sujeito passivo [autolançamento].”⁷⁶ HORVATH discorda desse entendimento, afirmando que o lançamento por homologação nada mais é do que o autolançamento, que apenas foi suprimido para que a expressão não deixasse dúvidas quanto à natureza privativa do lançamento.⁷⁷

SANTI, criticando a denominação lançamento por homologação, salienta que “Mais precisa, para designar a acepção inscrita no art. 150, *caput*, é a expressão ‘lançamento por comparação’.”⁷⁸

⁷⁵ MACHADO, *Curso...*, p. 173.

⁷⁶ *Ibid.*, p. 175.

⁷⁷ HORVATH, *op. cit.*, p. 113.

⁷⁸ SANTI, *Lançamento...*, p. 220.

Ainda relativamente à terminologia lançamento por homologação, cabe apontar que o principal argumento contra a denominação adotada pelo CTN é o que prega a imprecisão do termo lançamento para designar procedimentos realizados pelo obrigado, visto que o lançamento é, conforme dispõe o já mencionado *caput* do artigo 142 do referido diploma legal, ato privativo da autoridade administrativa, não sendo possível a outrem efetuá-lo.

3.4.2.2. A dicotomia lançamento/homologação

Aclarando o último argumento apontado sobre a imprecisão terminológica quanto ao lançamento por homologação, BORGES expõe que “...toda a atividade antecedente ao ato de homologação, nada obstante inserta no procedimento de lançamento, seguramente não se tratará de ato de lançamento, desde que não é exercida (...) por uma ‘autoridade administrativa’, mas pelo sujeito passivo.”⁷⁹

CARVALHO, por sua vez, também chega a negar a natureza de lançamento à *modalidade* em exame:

...o ato homologatório exercitado pela Fazenda, “extinguindo definitivamente o débito tributário”, não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros, em que o Estado, zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele.⁸⁰

Destarte, CARVALHO apregoa a inexistência de lançamento para certos tributos, considerando que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação não ocorre um lançamento propriamente dito, pois que lhe falta o ato administrativo de lançamento privativo da autoridade administrativa, essencial para sua caracterização.

Reforçam este raciocínio BORGES e XAVIER. Aquele explica que “Não é exato, portanto, que o lançamento seja momento lógico insuprimível em toda e qualquer relação tributária, porque há relações tributárias nas quais entre a realização do suposto de fato e a extinção do débito não se insere qualquer ato que se possa configurar como lançamento.”⁸¹ O último, de sua feita, assim leciona:

⁷⁹ BORGES, op. cit., p. 374.

⁸⁰ CARVALHO, *Direito...*, p. 240.

⁸¹ BORGES, op. cit., p. 369.

De duas uma: ou se constata que o pagamento efetuado pelo contribuinte é insuficiente – e nesse caso não há homologação, mas lançamento de ofício no que concerne ao montante em falta; ou se constata que o lançamento se realizou conforme a lei – e nesse caso não há lançamento, mas ato administrativo confirmativo da legalidade do pagamento, com valor jurídico de quitação.⁸²

COELHO traz uma máxima em torno da questão: “Homologa-se quando não é possível lançar e lança-se quando não é possível homologar...”.⁸³ E presta seu depoimento quanto à prática no Direito Tributário:

Em toda nossa vida, jamais vimos uma homologação formal integral de pagamento feito pelo contribuinte. A homologação não interessa à Administração. (...) a Administração nunca homologa. Prefere deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, com o fito de fiscalizar o contribuinte quantas vezes queira e, eventualmente, expedir lançamentos ditos “suplementares”, de ofício. É mais eficaz e mais cômodo.⁸⁴

Tal citação tem lugar para que se esclareça que existem, de fato, dois tipos de homologação nesta *modalidade de lançamento*: expressa ou tácita. Então, pode haver ato homologatório expresso, mas, conforme explica COELHO, “...o decurso do prazo e a inação da Fazenda Pública terão os mesmos efeitos de uma homologação expressa, daí a expressão homologação tácita (‘quem cala consente’).”⁸⁵

Constata-se, na prática, que ou a Fazenda deixa transcorrer o prazo para a homologação expressa, tendo então lugar a figura da homologação tácita, ou, verificado haver diferença entre o valor do pagamento antecipado pelo contribuinte e o valor de fato devido, opera-se o lançamento de ofício. Não chega, em qualquer caso, a existir um ato de lançamento por homologação, pois mesmo que se considere a existência de homologação expressa, tal ato homologatório não tem a natureza de ato administrativo de lançamento, ainda que ambos conduzam aos mesmos efeitos.

Assim, é razoável considerar que, quando se fala em lançamento por homologação, quer-se na verdade se referir não ao ato administrativo de lançamento, mas ao conjunto de operações previamente efetuadas pelo obrigado para apuração do tributo devido.

Do mesmo modo (e aqui se procede ao esclarecimento sobre o contido na nota explicativa nº2, inserida no rodapé da página 19), conclui-se que quando o CTN

⁸² XAVIER, op. cit., p. 86.

⁸³ COELHO, O lançamento..., p. 403.

⁸⁴ COELHO, *Liminares*..., p. 50.

⁸⁵ Ibid., p. 51.

dispõe acerca das *modalidades de lançamento*, não está ele utilizando para a caracterização das diferentes *modalidades* o próprio ato administrativo de lançamento, e sim a natureza da atividade de apuração efetuada previamente ao ato administrativo final, seja este de lançamento ou de simples homologação, restando, portanto, a imprecisão terminológica da expressão *modalidades de lançamento tributário*.

3.4.2.3. O objeto da homologação

Outra questão controversa relacionada a esta *modalidade de lançamento* é a que versa sobre o objeto da homologação. Há quem afirme que o que se homologa é a atividade do sujeito passivo; de outro lado estão aqueles que sustentam que o objeto da homologação é tão-somente o pagamento.

SANTI, com base na lição de BORGES, assim discorre sobre a questão:

Não há de se falar de homologação do pagamento, pois, basta estar o crédito regularmente declarado para que se dê a homologação. *O que a autoridade administrativa homologa é o 'crédito instrumental formalizado': homologa a 'relação jurídica intranormativa', produto do cumprimento dos deveres instrumentais que disciplinam o modo de produção dessa norma individual e concreta celebrada pelo particular* [grifo do autor].⁸⁶

Também para BORGES “O que se homologa nas hipóteses de lançamento por homologação não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a ‘atividade’ do sujeito passivo tendente à satisfação do crédito tributário.”⁸⁷ E completa: “...a homologação pelo Fisco é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento.”⁸⁸

Defendendo o entendimento oposto, COELHO sustenta que “A homologação é mera acordância relativa a ato de terceiro, no caso o contribuinte, de natureza satisfativa, i.e., pagamento. (...) O que a Fazenda homologa é o pagamento, por isso objeto da homologação.”⁸⁹

MARTINS, por seu turno, afirma que tanto o pagamento como as atividades de apuração do crédito tributário pelo obrigado são objetos da homologação, explicando do seguinte modo: “...se houver notificação do pagamento, o lançamento

⁸⁶ SANTI, *Lançamento*..., p. 219-220.

⁸⁷ BORGES, op. cit., p. 371.

⁸⁸ Ibid., p. 399.

⁸⁹ COELHO, *O lançamento*..., p. 404.

de ofício se fará pela diferença, mas a parte paga resta homologada, expressa ou tacitamente. A verificação de crédito suplementar é mera decorrência da verificação do 'quantum' já pago comparando-o com o direito que pretende ter o Poder Público.”⁹⁰

É interessante, ainda, a lição de MACHADO. Este professor ensina que o objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo, salientando que “Objeto da homologação é aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, fora desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta, a autoridade faz sua aquela atividade de fato desenvolvida pelo contribuinte.”⁹¹

A doutrina, não obstante alguns entendimentos em sentido contrário, é majoritária quanto ao objeto da homologação, sustentando que as atividades do particular é que são efetivamente homologadas, e não o pagamento.

Vale dizer, ademais, que se torna insustentável considerar como objeto da homologação o pagamento, já que este não precisa necessariamente existir. Tome-se como exemplo um eventual caso concreto: em determinado mês, tendo verificado prejuízo o contribuinte sujeito à apuração e recolhimento mensal de tributo em que a base de cálculo seja o lucro, restou que não houve o que recolher; ainda assim existiu, por parte do contribuinte, a atividade apuratória, cujo resultado foi comunicado ao Fisco, comunicação que é dever do obrigado; ao exercer o controle sobre a atividade de apuração do contribuinte a Fazenda Pública acaba por com ela concordar, tendo, portanto, que homologá-la, expressa ou tacitamente. Ora, neste caso fica evidente que o pagamento não é indispensável para que se dê o ato homologatório, ficando afastada por completo, então, a tese de que o pagamento é o objeto da homologação.

Sobre os diversos parágrafos do artigo 150 do CTN não há maiores considerações a fazer, com exceção do disposto no §4º, que trata de hipótese de extinção do direito do Fisco, e que adiante será tratado.

⁹⁰ MARTINS, op. cit., p. 306.

⁹¹ MACHADO, Lançamento..., p. 228.

3.4.3. O Lançamento de Ofício

Ensina BORGES que “Há diferenças específicas que, diante do lançamento por declaração ou por homologação, individualizam o lançamento de ofício como uma categoria autônoma.”⁹²

TORRES explica que “A autoridade administrativa efetua o lançamento de ofício ou procede à revisão do lançamento anterior, também de ofício, quando assim o determinar a lei ou quando ocorrer uma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN.”⁹³

O mencionado artigo assim dispõe:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Para BORGES, então, “Com o preceituar que o lançamento será efetuado e revisto pela autoridade administrativa, esse dispositivo mistura hipóteses de lançamento de ofício com hipóteses de revisão de ofício do lançamento, coisas diversas, porque o procedimento administrativo de lançamento e o procedimento administrativo de revisão do lançamento são distintos.”⁹⁴

⁹² BORGES, op. cit., p. 340.

⁹³ TORRES, op. cit., p. 250-251.

⁹⁴ BORGES, op. cit., p. 341.

MELO, fundamentando-se na doutrina de HORVATH, traz neste sentido a seguinte lição:

Usualmente, esses lançamentos se instrumentalizam em Auto de Infração, em que, além de declarar todos os aspectos do fato gerador da obrigação principal, ou acessória, aplica (ou considera) também a infração que teria sido cometida pelo sujeito passivo, indicando as capitulações legais, tendo sido vislumbrada a existência de dois atos, e duas realidades jurídicas distintas, ou seja, o ato de lançamento propriamente dito e o ato de aplicação de sanção.⁹⁵

A importância desta *modalidade de lançamento*, também denominada lançamento direto, é apontada por BASTOS, para o qual ela existe em razão dos “casos em que os obrigados ao autolancamento ou às declarações e informações para o lançamento misto [por declaração] deixam de cumpri-las ou as cumprem de maneira incorreta.”⁹⁶

Semelhante é o raciocínio de MACHADO, quando leciona que “No lançamento de ofício, a iniciativa é sempre da autoridade da Administração Tributária, seja porque a lei não estabelece esse dever de iniciativa para o sujeito passivo, seja porque o dever estabelecido por lei para o sujeito passivo não foi cumprido.”⁹⁷

AMARO indica, além daquela já apontada por BASTOS, uma outra importância para o lançamento de ofício, e nota que “Como regra, o lançamento de ofício é adequado aos tributos que têm como fato gerador uma situação permanente (...), cujos dados constam dos cadastros fiscais, de modo que basta à autoridade administrativa a consulta àqueles registros para que tenha à mão os dados fáticos necessários à realização do lançamento.”⁹⁸

É notória a característica de subsidiariedade do lançamento de ofício em relação às outras duas *modalidades de lançamento*, ainda que o lançamento por declaração, na prática, seja muito pouco utilizado atualmente. Expõe este ponto de vista MARINS, afirmando que “O lançamento de ofício é realizado, na maioria das vezes, subsidiariamente, em atendimento às falhas, aos vícios, ou a má-fé que porventura a declaração ou o ‘autolancamento’ do contribuinte possam ter gerado.”⁹⁹

⁹⁵ MELO, op. cit., p. 225.

⁹⁶ BASTOS, op. cit., p. 305.

⁹⁷ MACHADO, Lançamento..., p. 226.

⁹⁸ AMARO, op. cit., p. 338.

⁹⁹ MARINS, op. cit., p. 319.

Diante das exposições doutrinárias acerca do lançamento de ofício, questiona-se: é tal *modalidade* autônoma, como pretende a doutrina, em relação ao lançamento por declaração e ao lançamento por homologação?

Deixa-se tal questão sem resposta, porém não se duvida de sua pertinência, por duas razões. Primeiramente porque é fato que esta *modalidade de lançamento* existe principalmente para os casos em que a autoridade administrativa – ao fiscalizar a atividade exercida previamente ao ato administrativo final de lançamento ou de homologação (neste caso incluindo o pagamento) – verifica irregularidades quanto àquela atividade, devendo lançar supletivamente.

Além disso, destaque-se o que dispõe o parágrafo único do artigo 142 do CTN: “Art. 142. (...) Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” Com tal regra em foco, COÊLHO faz a seguinte observação: “Por definição, o lançamento tributário é ofício privativo da Administração. Ao contribuinte, ao juiz, ao legislador, é vedado lançar. Quem aplica a lei tributária, mediante atos de lançamento, é a Administração, privativamente. Todo lançamento é de ofício. Não há escapatória.”¹⁰⁰

Seria possível, desse modo, entender que o lançamento por declaração nada mais é do que um lançamento de ofício, com a única peculiaridade de que previamente ao ato de lançamento deve o contribuinte fazer uma declaração ao Fisco, o que não retira sua qualidade de lançamento de ofício, pois que depois de realizada a declaração, tem a Fazenda Pública que proceder ao lançamento obrigatoriamente, conforme dispõe a mencionada regra.

Quanto às diversas disposições insertas nos vários incisos deste artigo 149, resta apenas ressaltar que quase todas se referem a lançamentos ou revisões de lançamento decorrentes de falhas, vícios ou má-fé do obrigado, não cabendo maiores apontamentos sobre elas nem sobre o disposto no respectivo parágrafo único.

¹⁰⁰ COÊLHO, *Liminares...*, p. 47.

PARTE II
A DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

4. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE A DECADÊNCIA

Ensina AMARO que “A certeza e a segurança do direito não se compadecem com a permanência, no tempo, da possibilidade de litígios instauráveis pelo suposto titular de um direito que tardiamente venha a reclamá-lo.”¹⁰¹

Reforça este raciocínio CARVALHO, anotando que “...sempre que o fluxo do tempo ameaçar, de algum modo, a obtenção daquele almejado equilíbrio, que se reflete no princípio da firmeza ou da certeza jurídica, prevê o sistema a ocorrência de fatos extintivos, que têm o condão de definir, drasticamente, a situação, determinando direitos e deveres subjetivos correlatos.”¹⁰²

Concluindo seu pensamento, AMARO prossegue afirmando que “...esgotado certo prazo, assinalado em lei, prestigiam-se a certeza e a segurança, e sacrifica-se o eventual direito daquele que se manteve inativo no que respeita à atuação ou defesa desse direito.”¹⁰³

Também SANTI reflete sobre o tema:

O tempo consome os fatos e o direito que deles advém. No tempo, a lei ganha sentido, nasce o direito. No tempo morrem os fatos, somem as provas. No tempo, e pelo tempo, o direito extingue o direito: ocorre a decadência e a prescrição. Cego, tal qual Chronos, o direito, implacável, devora o direito que de sua seiva surge. Decadência e prescrição não são formas de fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo.¹⁰⁴

Em tais lições estão se referindo os autores aos institutos da decadência e da prescrição, dos quais o primeiro, como já se alertou, é o objeto central deste estudo.

BASTOS confirma as linhas acima, prescrevendo que a decadência “Assenta-se (...) no decurso do tempo, posto que o decurso do prazo então determinado fulmina o direito de a Fazenda realizar o lançamento, garantindo assim a segurança da relação jurídica.”¹⁰⁵ Da mesma forma CARLOS VALDER DO NASCIMENTO: a decadência “...é o instituto que dá causa a [sic] extinção da

¹⁰¹ AMARO, op. cit., p. 370.

¹⁰² CARVALHO, **Direito...**, p. 191.

¹⁰³ AMARO, op. cit., p. 370.

¹⁰⁴ SANTI, **Decadência...**, p. 34-35.

¹⁰⁵ BASTOS, op. cit., p. 316.

obrigação, visando não permitir à Fazenda Pública que eternize o direito de constituir o crédito tributário.”¹⁰⁶

A decadência, no entanto, não pode ser tomada como um conceito unívoco no universo jurídico. Advinda do Direito Civil¹⁰⁷ – conforme lembra SANTI – sua aplicação no Direito Tributário – público – difere consideravelmente em relação à sua aplicação na seara do Direito privado. É vã, no entanto, para os objetivos desta monografia, a diferenciação conceitual e prática que recebe o instituto nos diversos campos jurídicos em que é utilizado. Justifica-se tal omissão em face do enfoque estritamente jurídico-tributário da presente pesquisa que, portanto, não carece de maiores cuidados quanto à referida distinção.

4.1. A DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Note-se que não há, mesmo dentro do âmbito jurídico-tributário, somente um conceito de decadência. O conceito que interessa, desse modo, à produção do estudo proposto, é aquele que se expõe ao final deste tópico. Faz-se imprescindível, destarte, para possibilitar a escolha do conceito a ser adotado, o exame de alguns diferentes entendimentos sobre o assunto.

Ainda na década de sessenta, ensina SANTOS JÚNIOR, RUY BARBOSA NOGUEIRA definia a decadência, utilizando seu sinônimo caducidade, como “o desaparecimento do *direito material* subjetivo [grifo do autor], pelo fato de não ser exercido dentro do prazo que a lei estabelece para que o seja.”¹⁰⁸

MELO, debruçando-se especificamente sobre a decadência do direito do Fisco ao lançamento tributário, a conceitua como “...a perda do direito da Fazenda Pública em efetuar o lançamento tributário em decorrência da omissão do seu exercício, no prazo estipulado em lei.”¹⁰⁹

Por sua vez, SANTI afirma que “A *decadência do direito do Fisco* [grifo do autor] corresponde à perda da competência administrativa do Fisco para efetuar o ato de lançamento tributário...”¹¹⁰

¹⁰⁶ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 195.

¹⁰⁷ SANTI, loc. cit., p. 33.

¹⁰⁸ SANTOS JÚNIOR, op. cit., p. 99.

¹⁰⁹ MELO, op. cit., p. 256.

¹¹⁰ SANTI, loc. cit., p. 101.

Já o entendimento de CARVALHO é o de que não há um mero direito do Fisco, mas “um *dever-poder* [grifo do autor] do Estado, enquanto entidade tributante, que se não confunde com o direito subjetivo de exigir a prestação, não podendo ser considerado, também, como pretende importante segmento doutrinário, um direito potestativo.”¹¹¹. Também COELHO refere-se a um poder-dever de lançar, acentuando, porém, que a decadência somente ocorre em decorrência da preclusão de ato jurídico, já que deste depende a consumação do direito.¹¹² Desse modo, este professor sustenta que se um direito depende de um ato jurídico para se aperfeiçoar, com a não ocorrência deste ato (preclusão) tal direito acaba por perecer (decadência).

SANTOS JÚNIOR opta pela seguinte definição: “...tem-se por **decadência** [grifo do autor] do crédito tributário o fenômeno de direito material que extingue referido crédito (...) e a respectiva obrigação tributária (...) quando não lançado pela Fazenda Pública nos prazos fixados em lei complementar.”¹¹³

Dentre todas, parece mais simples e ao mesmo tempo completa a definição trazida por MELO, de modo que se adota, para toda a seqüência do estudo, o conceito de decadência do direito do Fisco ao lançamento tributário formulado por esse respeitável jurista.

4.1.1. Decadência do Direito do Fisco e Decadência do Direito do Contribuinte

A existência da decadência do direito do Fisco, conforme o conceito acima exposto, não suscita qualquer dúvida por parte da doutrina e da jurisprudência. Há, no entanto, quem afirme existir, além da tradicional decadência do direito do Fisco ao lançamento, uma outra espécie de decadência no Direito Tributário: a decadência do direito do sujeito passivo – o contribuinte – de pleitear a restituição de tributo indevidamente pago ou pago a maior, a chamada repetição do indébito.

Trata-se de questão com diferentes posicionamentos doutrinários* que, entretanto, mais uma vez escapa às reflexões deste estudo. Enfatiza-se que, para

¹¹¹ CARVALHO, **Curso...**, p. 460.

¹¹² COELHO, O lançamento..., p. 407-408.

¹¹³ SANTOS JÚNIOR, loc. cit., p. 100.

* **Nota explicativa nº3:** somente a título de curiosidade, cabe apontar que a doutrina diverge, em relação ao referido assunto, no seguinte aspecto: a perda do direito do sujeito passivo – o contribuinte – de pleitear a restituição de tributo indevidamente pago ou pago a maior é caso de decadência ou de prescrição?

possibilitar um tratamento adequado do tema proposto, esta monografia versa apenas sobre a decadência do direito do Fisco.

4.2. DISTINÇÃO ENTRE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIAS

A distinção entre os institutos da decadência e da prescrição no Direito Tributário é ponto praticamente consensual na doutrina, sendo que o critério de distinção usualmente utilizado, no Brasil, é aquele baseado única e exclusivamente no objeto da fulminação.

Existem aqueles que, para distinguir os dois institutos, começam por apontar as semelhanças entre eles. Assim, SANTI afirma que “Ambas são mecanismos do sistema jurídico para absorção de incertezas, limites impostos pelo próprio ordenamento à sua positivação, seja mediante o exercício do próprio direito, decadência, ou o exercício da ação, prescrição.”¹¹⁴

E para AMARO “A decadência e a prescrição têm em comum a circunstância de ambas operarem à vista da conjugação de dois fatores: o *decorso do tempo* e a *inércia do titular do direito* [grifos do autor].”¹¹⁵

Já em momento de concreta diferenciação, ensina TORRES que “...enquanto a decadência impede o exercício do poder de tributar, a prescrição prejudica a cobrança do crédito já constituído; na decadência perece o direito e na prescrição, a ação...”¹¹⁶

MACHADO, de sua feita, explica que “A diferença essencial entre decadência e prescrição, no Direito Tributário, está em que a primeira diz respeito ao direito de lançar, ou de rever o lançamento, enquanto a segunda diz respeito ao direito de haver o tributo lançado.”¹¹⁷ Continua o autor discorrendo sobre o assunto:

O direito de lançar é da categoria dos direitos potestativos, pois a sua satisfação depende exclusivamente de seu próprio titular. Ficando este inerte até final do prazo fixado em lei para o exercício do direito, este perece pela decadência.

O direito de haver o crédito tributário, vale dizer, o direito de haver o tributo lançado, é da categoria dos direitos a uma prestação, pois sua satisfação depende da colaboração de outrem. O direito que tem a Fazenda de receber o valor do tributo lançado depende da colaboração do sujeito passivo da obrigação tributária, vale dizer, depende de que este efetue o pagamento. Se tal não ocorre, a Fazenda Pública precisa da ação de execução,

¹¹⁴ SANTI, *Decadência*..., p. 40.

¹¹⁵ AMARO, op. cit., p. 371.

¹¹⁶ TORRES, op. cit., p. 268-269.

¹¹⁷ MACHADO, *Lançamento*..., p. 236.

para compelir o sujeito passivo ao pagamento. Assim, a morte do direito de ação, pela inércia da Fazenda em promovê-la no prazo que a lei estabelece para esse fim, denomina-se prescrição.¹¹⁸

Vê-se, portanto, que é o próprio lançamento que delimita os campos de incidência dos dois institutos: se já ocorrido, a inércia do Fisco fulmina, através da prescrição, o direito de a Fazenda Pública cobrar o pagamento do tributo pelo contribuinte por meio de ação executiva; se ainda não ocorrido, a inércia do Fisco fulmina, pela decadência, o direito de a Fazenda Pública formalizar seu crédito através do lançamento tributário.

Vale trazer à vista, neste ponto, a doutrina de MARINS, que assinala que o que realmente delimita o âmbito de aplicação de cada um dos institutos não é propriamente o lançamento, mas sim sua notificação.¹¹⁹ CARVALHO ilustra tal raciocínio: “A contagem do prazo [de prescrição] tem como ponto de partida a data da *constituição definitiva do crédito* [grifo do autor], expressão que o legislador utiliza para referir-se ao ato de lançamento regularmente comunicado (pela notificação) ao devedor.”¹²⁰

FÁBIO FANUCCHI, pioneiro no estudo da decadência e da prescrição tributárias no país, sintetiza a diferenciação com as seguintes palavras: “...a decadência se traduz na *perda de um direito* e, a prescrição, na *perda da ação que faria prevalecer um direito* [grifos do autor].”¹²¹ O mesmo autor, abalizado pela doutrina de ANTÔNIO LUÍS DA CÂMARA LEAL, apresenta, como fizeram SANTI e AMARO, um elemento comum a ambos os institutos: o princípio em que se assentam, ou seja, a perecibilidade do direito pela inércia de seu titular.¹²²

Outra contribuição, neste sentido, é a trazida por JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA: “O direito de lançar o tributo, direito a que não corresponde nenhuma contra prestação do contribuinte, ao contrário do que ocorre no direito de cobrar, surge no mundo jurídico timbrado por um prazo de validade, e tal é a marca distintiva da decadência.”¹²³

¹¹⁸ Id.

¹¹⁹ MARINS, op. cit., p. 324.

¹²⁰ CARVALHO, *Curso...*, p. 462.

¹²¹ FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1970. p. 16.

¹²² Id.

¹²³ ROCHA, João Luiz Coelho da. A decadência do direito de constituir o crédito tributário – perigoso precedente jurisprudencial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 11, p. 80-85, ago. 1996. p. 84.

À parte de tal distinção, cabe aqui reiterar o já exposto na introdução, ou seja, que este trabalho se propõe a tratar somente do instituto da decadência. Tal restrição se justifica em razão da amplitude dos tratamentos que teriam de ser dispensados a cada um dos institutos, o que certamente dificultaria em demasia a já árdua tarefa de ocupar-se de um só deles.

4.3. O OBJETO DA DECADÊNCIA: O QUE DECAI?

Com o conceito de decadência em mãos, e estando também a par de outras considerações relevantes já tratadas acerca deste instituto, resta ainda, antes de iniciar a análise dos prazos – onde se encontram as maiores divergências – examinar uma outra questão que, se não consiste em aspecto do mais importante para a consecução dos fins pretendidos, também não merece ser deixada de lado.

Tal questão é levantada por AMARO, que diz que o CTN não possui coerência interna, pois “Se ele considera que o ‘crédito’ só nasce com o lançamento, a decadência (que implica a perda do direito de lançar) não poderia ser posta como causa de extinção do *crédito tributário* [grifo do autor], ou seja, de algo que ainda não teria nascido e que, com a decadência, ficaria proibido de nascer...”.¹²⁴

Com efeito, o CTN estabelece o seguinte: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V – a prescrição e a decadência;...”. E o mesmo diploma legal estatui, no *caput* do artigo 142:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Vê-se claramente a incoerência do CTN apontada por AMARO, que ficaria afastada caso tivesse sido adotada, pela lei brasileira, a já analisada teoria declarativista do crédito tributário, que sustenta que o crédito já existe antes mesmo do lançamento, pois nascido com a ocorrência do fato impositivo. Como o Código albergou a tese oposta – teoria constitutivista – o contra-senso é insuperável. Tal

¹²⁴ AMARO, op. cit., p. 379.

incoerência ainda pode ser atribuída, segundo AMARO, à adoção, pelo CTN, da teoria dualista quanto ao crédito e à obrigação tributários.¹²⁵

Sobre o assunto, merece alusão o singular pensamento de COELHO: “O que caduca não é o direito de praticar o lançamento, mas o crédito tributário, em razão de preclusão. Para que o titular de um direito o perca é necessário, antes, que ele exista. O que caduca é o crédito tributário. Este existe desde que o fato jurígeno da obrigação tributária ocorre no mundo. O prazo para o exercício do poder-dever de lançar é que se esgota pela inação da Fazenda.”¹²⁶ Mais adiante, segue lecionando que “A preclusão dos prazos para *lançar tributo a ser pago* ou *homologar pagamento* de tributo acarreta a *caducidade do direito de crédito da Fazenda* [grifos do autor], que já nascera com a obrigação. Extinto o crédito, *ipso facto*, extingue-se a obrigação. Não há obrigação sem objeto.”¹²⁷

CARVALHO traz a lição de que “...sobrevindo o fato decadencial, desaparece o direito subjetivo público de que era titular o sujeito ativo e, por decorrência, o dever jurídico correlato, o que significa dar por extinto o crédito, o débito correspondente e, obviamente, a própria relação como um todo”,¹²⁸ enquanto para MACHADO “A decadência **do direito de lançar** [sem grifo no original] é a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário...”¹²⁹

E mais uma vez é digna de menção a letra de SANTI, que discorrendo sobre a questão terminológica sobre a decadência, explica que esta, “...antes de extinguir, cria direito, quer dizer, para que ocorra a decadência mister se faz que a norma de decadência seja aplicada. É a norma individual e concreta da decadência que extinguirá o direito. (...) O direito, para ‘cair’, antes cria direito, ou seja, recria-se.”¹³⁰ E termina por concluir que a “...hipótese normativa estará ligada pelo vínculo da imputação normativa a um conseqüente abstrato que pode apresentar por objeto a extinção do direito de lançar ou do próprio crédito tributário.”¹³¹

Discordando do entendimento de SANTI, assim discorre SANTOS JÚNIOR:

...a decadência e a prescrição vinculam-se essencialmente ao crédito tributário e, por consequência [sic], à obrigação tributária, tendo apenas alguns reflexos de natureza

¹²⁵ Id.

¹²⁶ COELHO, *Liminares*..., p. 48.

¹²⁷ Ibid., p. 49.

¹²⁸ CARVALHO, *Direito*..., p. 194.

¹²⁹ MACHADO, *Lançamento*..., p. 240.

¹³⁰ SANTI, *Decadência*..., p. 149.

¹³¹ Ibid., p. 163.

processual, reflexos esses que não desnaturam aquela essência, que finda por enquadrá-las no campo do direito material, uma vez que o art. 156-V do Código Tributário Nacional - CTN estabelece que ambas extinguem o próprio crédito tributário.¹³²

Aparenta ser óbvio que o objeto da decadência é mesmo o direito do Fisco ao lançamento tributário, pois parece simples o raciocínio: com a ocorrência do fato impositivo, passa o Fisco a ter o direito de formalizar o crédito tributário através do lançamento; se transcorrer o prazo fixado em lei para que o Fisco realize o lançamento sem que este tenha sido efetuado, decai esse seu direito.

Contudo, independentemente do que efetivamente seja extinto antes, a lição de CARVALHO é esclarecedora, já que é inequívoco que, desaparecendo o direito (dever-poder, nas palavras do autor) do Fisco ao lançamento tributário, também desaparece o dever jurídico de pagamento do tributo por parte do contribuinte, extinguindo-se, conseqüentemente, o crédito, o débito correspondente e finalmente toda a relação jurídica obrigacional tributária.

¹³² SANTOS JÚNIOR, op. cit., p. 223.

5. OS PRAZOS DE DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A determinação dos prazos de decadência é muito importante para a manutenção da segurança jurídica, que deve sempre estar presente em um Estado Democrático de Direito. A principal discussão, neste tocante, é quanto ao início dos prazos decadenciais, com destaque para aqueles atinentes aos tributos sujeitos à homologação.

Diante disso, chegou o momento de analisar os diferentes posicionamentos doutrinários existentes e as disposições legais sobre os prazos decadenciais, bem como um notável posicionamento jurisprudencial controverso. O objetivo final é estabelecer quais são as durações dos diversos prazos, especialmente determinando seus *dies a quo*.

Faz-se imprescindível, então, antes de dar início à análise do tema, conhecer as disposições do CTN sobre a matéria.

O artigo 156 da referida lei determina que um dos fatos que têm a aptidão de extinguir o crédito tributário é a decadência. Assim está estabelecido: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V – a decadência e a prescrição;...”

Já o artigo 150, que trata do lançamento por homologação, possui seu §4º dedicado a verdadeira hipótese de extinção do direito do Fisco, sendo esta a disposição cujas interpretações mais controversias têm gerado. O mencionado dispositivo assim estatui: “Art. 150. (...) §4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

E também o artigo 173 do citado diploma legal prevê, em seus incisos, dois diferentes *dies a quo* para os prazos de decadência, trazendo ainda, no seu parágrafo único, conforme aponta AMARO, “...um *terceiro* comando [grifo do autor] sobre contagem da decadência, não há dúvida...”¹³³. Ressalte-se, tal é a advertência de COELHO, que o inciso I deste artigo dá a regra geral de decadência.¹³⁴

¹³³ AMARO, op. cit., p. 381.

¹³⁴ COELHO, O lançamento..., p. 409.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

É válido, ainda, transcrever a seguinte regra geral de contagem de prazos:

“Art. 210. Os prazos fixados nesta Lei ou na legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento.”

Tendo conhecimento da configuração legal dos prazos decadenciais tributários, cabe agora ver como a doutrina tem tratado o assunto.

SANTOS JÚNIOR leciona que “O início da contagem do prazo de decadência do crédito tributário firma-se, regra geral, de acordo com o tipo de lançamento a que o tributo esteja submetido, ou então tendo em vista determinados eventos fixados na Lei.”¹³⁵

E SANTI explica, em semelhante lição, que “Não há, como se pode pensar, apenas uma norma geral e abstrata que disciplina a decadência do direito do Fisco, mas várias. Cada qual com sua hipótese específica, descrevendo o transcurso de cinco anos contados do *dies a quo* definido pela legislação tributária.”¹³⁶

Porém nota CARVALHO que o Código determina, apesar da referência a cinco anos, prazos de fato maiores do que esse período. Assim esclarece o autor:

Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do *direito* da Fazenda de *constituir* o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo – hipóteses de *lançamento por homologação* – em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário [grifos do autor].¹³⁷

Não obstante a lição de CARVALHO, é certo que a duração dos prazos de decadência são mesmo de cinco anos, contados, no entanto, a partir de diferentes marcos iniciais. É a distância temporal entre o fato imponible e o *dies a quo* fixado na lei que faz com que na prática o prazo se alargue. Sobre isso se passa a versar a

¹³⁵ SANTOS JÚNIOR, op. cit., p. 106.

¹³⁶ SANTI, *Decadência*..., p. 163.

¹³⁷ CARVALHO, *Curso*..., p. 460-461.

partir de agora, cuidando-se dos prazos a partir das *modalidades de lançamento* já tratadas no capítulo 3.

5.1. OS PRAZOS CONFORME AS MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Já se mencionou que os prazos de decadência, no Direito Tributário, não obstante possuírem todos a mesma duração de cinco anos, podem ter diferentes termos iniciais, ou seja, podem ser contados a partir de distintos momentos, o que faz com que na prática o prazo se alargue, em benefício do Fisco e prejuízo do contribuinte.

Das três *modalidades de lançamento* tratadas anteriormente, duas delas – nos tributos sujeitos aos lançamentos de ofício e por declaração – possuem um mesmo *dies a quo* para o prazo de decadência, enquanto nos tributos sujeitos à homologação o prazo apresenta *dies a quo* distinto.

5.1.1. Os Prazos nos Tributos Sujeitos aos Lançamentos de Ofício e por Declaração

Segundo AMARO, o prazo previsto no inciso I do artigo 173 do CTN “...se aplica aos lançamentos que devam ser implementados pelo sujeito ativo como condição de exigibilidade do tributo, ou seja, o lançamento *de ofício* e o lançamento *por declaração* [grifos do autor].”¹³⁸

A doutrina de AMARO encontra entrosamento na de SANTOS JÚNIOR: “Como há um dispositivo específico tratando do prazo de decadência para realização do Lançamento por Homologação (...), resta pacificado o entendimento segundo o qual o prazo de decadência fixado no acima transcrito inciso I do art. 173 do CTN é dirigido aos Lançamento de Ofício (ou direto) e Lançamento Misto (ou por declaração).”¹³⁹

E as palavras de MACHADO vêm a confirmar tal lição, quando expõe o autor que “Em se tratando de lançamento de ofício, ou por declaração, nos quais à Administração Tributária incumbe apurar o valor do tributo, ainda que nenhuma informação lhe tenha sido prestada, o prazo de decadência começa do primeiro dia

¹³⁸ AMARO, op. cit., p. 380.

¹³⁹ SANTOS JÚNIOR, loc. cit., p. 157.

do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”¹⁴⁰
Também VITTORIO CASSONE está de acordo com tal entendimento.¹⁴¹

Veja-se mais uma vez o que dispõe o aludido inciso I do artigo 173 do CTN: “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;...”

Já se anotou que essa é a regra geral de decadência. Como tal, então, deve ela ser aplicada sempre que não se tratar de alguma hipótese diferenciada, como os casos de tributos submetidos à homologação ou os casos em que os prazos decadenciais são determinados em função de alguma circunstância especial.

MACHADO explica haver uma única diferença entre as sistemáticas da decadência nos tributos sujeitos aos lançamentos por declaração e de ofício:

Em se tratando de tributo ordinariamente sujeito ao lançamento de ofício, ocorrido o fato gerador deste a autoridade administrativa já pode providenciar o lançamento respectivo. Em se tratando de tributo ordinariamente lançado mediante declaração do contribuinte, ocorrido o fato gerador e decorrido o prazo para apresentação da declaração correspondente, também já pode a autoridade administrativa providenciar o lançamento.¹⁴²

Denota-se, portanto, das diversas lições trazidas quanto à regra do inciso I do artigo 173 do CTN, que há consenso em se afirmar que ela é aplicável tanto aos tributos sujeitos a lançamento de ofício como aos sujeitos a lançamento por declaração, de modo que tanto para estes como para aqueles o *dies a quo* do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O *dies ad quem*, em consequência, é o dia em que se completa o quinto ano contado a partir do dia em que o prazo se iniciou. Estará extinto, portanto, o direito do Fisco ao lançamento, no primeiro dia do sexto ano a partir daquele em que teve lugar o *dies a quo*.

Há, porém, que se fazer uma ressalva quanto a essa regra, pois conforme nota SANTOS JÚNIOR, pode ocorrer que o exercício em que o Fisco poderia ter realizado o lançamento não coincida com o mesmo exercício em que se deu o fato impositivo. Explica o professor que “O exercício em que o lançamento poderia ter

¹⁴⁰ MACHADO, Lançamento..., p. 236.

¹⁴¹ CASSONE, Vittorio. O lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 457.

¹⁴² MACHADO, Hugo de Brito. A decadência e os tributos sujeitos a lançamento por homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 36-51, ago. 2000. p. 47.

sido realizado será fixado na Lei da respectiva Pessoa Jurídica de Direito Público que tem competência para instituir o tributo.”¹⁴³

Cabe aqui, ainda, uma pertinente observação quanto ao procedimento previsto no artigo 149 e respectivos incisos do CTN, do qual decorrem implicações quanto à decadência.

Sabe-se que tal procedimento é quase sempre utilizado em decorrência dos casos em que os obrigados ao pagamento de tributos sujeitos à homologação ou às declarações para o lançamento por declaração deixam de cumpri-las ou as cumprem de maneira insatisfatória. Portanto, na prática, quase sempre o que ocorre não é o lançamento de ofício, mas revisão de lançamento anteriormente efetuado.

Considerando que para os tributos submetidos à homologação, como adiante se verá, a regra de decadência aplicável é a do §4º do artigo 150 do CTN, cumpre anotar que a aplicação da regra do inciso I do artigo 173 do CTN seria quase que totalmente dirigida, atualmente, aos casos de lançamento por declaração.

Além disso, é de se reiterar a já citada lição de MARTINS, segundo a qual a *modalidade de lançamento* por declaração praticamente não é mais utilizada. Tal constatação implica em concluir que a construção teórica decorrente da interpretação da regra do inciso I do artigo 173 do CTN, que diz que ela deve ser aplicada aos tributos submetidos ao lançamento por declaração, na prática fica muito limitada, por pouco não podendo ser sustentado o entendimento de que no momento não existe decadência quanto a tais tributos, pois que estes, atualmente, quase não mais existem.

Por fim, não havendo qualquer outro apontamento a ser feito quanto a tais casos, resta prosseguir o estudo, agora com o tratamento dos prazos de decadência fixados pelo inciso II e pelo parágrafo único do artigo 173 do CTN.

5.1.1.1. O prazo quando da ocorrência de decisão definitiva de anulação por vício formal de lançamento anteriormente efetuado

O inciso II do artigo 173 do CTN estabelece o seguinte: “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos,

¹⁴³ SANTOS JÚNIOR, op. cit., p. 158.

contados: II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

Explica MELO que “Nesta situação, o Fisco realiza o lançamento, que, em razão de impugnação do sujeito passivo, ou espontânea manifestação fazendária, implica ulterior decisão (administrativa ou judicial), que julga pela sua impropriedade de cunho formal (...). Em consequência, ao Fisco é reaberto um novo prazo de cinco anos para proceder a novo lançamento, sanando a irregularidade (formal)...”¹⁴⁴

Na doutrina pátria, há autores que reconhecem nesse dispositivo uma previsão de interrupção do prazo decadencial. Veja-se que no Direito privado não existe interrupção nem suspensão de prazo de decadência, e por isso, conforme nota AMARO, “Não é de estranhar que os doutrinadores se vejam perplexos quando, de súbito, topam no Código com uma situação de *interrupção e suspensão do prazo de decadência* (...), o que é considerado uma ‘violência’ contra o instituto da *decadência* [grifos do autor].”¹⁴⁵

MACHADO observa que “Sustentam alguns ser absurdo admitir a interrupção de prazo decadencial. Tal posição, porém, decorre de preconceitos originados no Direito privado.”¹⁴⁶

Também proclamando a admissibilidade de interrupção do prazo decadencial tributário, CARVALHO prescreve que “...o prazo que se encerra com o fato jurídico da decadência pode interromper-se (...), contrariando, desse modo, as asserções da doutrina, ao contrapor esta figura ao instituto da prescrição.”¹⁴⁷ Adverte, ainda, que “Um lançamento anulado por vício formal é ato que existiu, tanto assim que foi anulado por vício de forma. Ora, a decisão final que declare a anulação do ato nada mais faz do que *interromper* [grifo do autor] o prazo que já houvera decorrido até aquele momento.”¹⁴⁸

Defendendo, do lado oposto, a doutrina de que não se trata de interrupção, SANTOS JÚNIOR enfatiza que “...o dispositivo legal em questão não instituiu hipótese de interrupção da decadência, mas mera oportunidade para que o

¹⁴⁴ MELO, op. cit., p. 258.

¹⁴⁵ AMARO, op. cit., p. 378.

¹⁴⁶ MACHADO, **Curso...**, p. 209.

¹⁴⁷ CARVALHO, **Direito...**, p. 194.

¹⁴⁸ CARVALHO, **Curso...**, p. 461.

lançamento, anulado por vício de forma, seja refeito, observado o prazo de decadência fixado para a primeira oportunidade.”¹⁴⁹

SANTI confirma este entendimento, frisando que “A *interrupção* da decadência do direito do Fisco nada mais é do que o *reinício* (termo preferível àquele) de um novo prazo decadencial, decorrente do fato jurídico da anulação do lançamento anterior por vício formal [grifos do autor].”¹⁵⁰

Também TORRES, um dos autores que utilizam como referencial para a distinção entre decadência e prescrição a questão da interrupção e suspensão dos prazos, afirma não existir nem uma nem outra nos prazos decadenciais.¹⁵¹ Da mesma maneira FURLAN.¹⁵²

Já a instrução de COELHO é conciliadora, pois tal mestre ensina que “...embora anômalo em relação à teoria geral da decadência, que não admite interrupções, pois que sua marcha é fatal e peremptória, o sistema do Código adotou uma hipótese de interrupção da caducidade. Mas há que entendê-la com temperamentos.”¹⁵³

Certo é que esta regra vai contra o princípio da segurança jurídica, já que ao possibilitar o reinício do prazo decadencial, em razão de erro cometido pela própria Fazenda Pública, esta é beneficiada em total detrimento do direito do contribuinte.

5.1.1.2. O prazo quando da ocorrência de notificação ao sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento

Dispõe o parágrafo único do artigo 173 do CTN: “Art. 173. (...) Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

É realmente infeliz a regra desse dispositivo legal, pois quando é que tal hipótese poderá ser utilizada? A doutrina se debate para responder tal questão, e poucos são os autores que se aventuram em tal desafio. É fácil de se concluir, no

¹⁴⁹ SANTOS JÚNIOR, op. cit., p. 200-201.

¹⁵⁰ SANTI, *Decadência...*, p. 177.

¹⁵¹ TORRES, op. cit., p. 269.

¹⁵² FURLAN, op. cit., p. 230.

¹⁵³ COELHO, *Liminares...*, p. 62.

entanto, que a hipótese é aquela em que ocorre a notificação de medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento. Essa notificação é então fixada como marco inicial do prazo de decadência. Mas a questão persiste: quando é que, na prática, será aplicada tal regra?

Cabe apenas destacar, de resto, o seguinte ensinamento de MARTINS:

...o prazo de 5 anos referido estará sempre vinculado a uma medida preparatória iniciada antes do primeiro dia do exercício posterior ao que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta hipótese, a decadência ocorreria em prazo menor. Se a medida preparatória fosse iniciada após o primeiro dia do exercício posterior referido, automaticamente prevaleceria a hipótese do “caput” e não os 5 anos, representativos, de um prazo redutor.¹⁵⁴

5.1.2. O Prazo nos Tributos Sujeitos à Homologação

A decadência nos tributos sujeitos à homologação é a que mais divergências têm gerado quanto aos prazos. Na doutrina são muitos os trabalhos dedicados especialmente ao tema, enquanto na jurisprudência ainda está longe de serenar a discussão. É realmente muito difícil defrontar-se, seja em decisões administrativas ou judiciais, com um caso de unanimidade quanto à matéria.

Neste sentido, esclarece MACHADO:

O prazo de que dispõe a Fazenda Pública para fazer o lançamento tributário, sob pena de decadência, é de cinco anos, independentemente da *modalidade de lançamento* [sem grifo no original] a que o tributo esteja submetido. Em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação algumas divergências têm sido suscitadas, mas a única peculiaridade relativa a esses tributos diz respeito ao momento em que se inicia aquele prazo.¹⁵⁵

Este professor entende que tal prazo se inicia na data da ocorrência do fato imponível,¹⁵⁶ conforme dispõe a lei brasileira: “Art. 150. (...) §4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Para melhor apreciação pelo presente estudo, este dispositivo será analisado em dois momentos. Primeiramente, será tratada a parte inicial do texto,

¹⁵⁴ MARTINS, op. cit., p. 291.

¹⁵⁵ MACHADO, *Curso...*, p. 209.

¹⁵⁶ Ibid., p. 210.

que traz a hipótese natural de decadência nos tributos submetidos à homologação. Já a segunda parte do dispositivo será analisada posteriormente, pois versa sobre hipótese excepcional de decadência, que tem como peculiaridade o fato de ter ocorrido dolo, fraude ou simulação.

5.1.2.1. Há hipótese de decadência nos tributos sujeitos à homologação?

Nada melhor do que as palavras do professor AMARO para tentar responder a esta questão:

O lançamento por homologação [grifo do autor] **não é atingido pela decadência** [sem grifo no original], pois, feito o pagamento (dito 'antecipado'), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).¹⁵⁷

O mesmo professor continua sua exposição com a seguinte consideração:

Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza *decadencial* [grifo do autor] (...), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação.¹⁵⁸

A lição de BORGES é semelhante:

O art. 150, §4º, do CTN introduz no âmbito do Direito Tributário uma ficção legal, porque com o decurso do quinquênio tem-se juridicamente como sucedido algo que concretamente não ocorreu, ou seja, a homologação. Esse preceito contempla hipótese de equiparação da homologação tácita à homologação expressa pelo Fisco. Transcorrido o quinquênio, é como se homologação expressa tivesse efetivamente ocorrido.¹⁵⁹

A argumentação utilizada nos excertos acima transcritos permite concluir que a regra do §4º do artigo 150 do CTN não prevê hipótese de decadência nos tributos sujeitos à homologação, muito embora assim seja tratada pela grande maioria dos autores.

¹⁵⁷ AMARO, op. cit., p. 380.

¹⁵⁸ Ibid., p. 380-381.

¹⁵⁹ BORGES, op. cit., p. 397.

É certo que o prazo a que se refere o dispositivo tem natureza decadencial, como notou AMARO, porém o seu transcurso não faz com que decaia o direito de o Fisco lançar, pois nesta *modalidade de lançamento* não há, como anteriormente já se observou, ato administrativo de lançamento, mas apenas ato administrativo homologatório da atividade de apuração do tributo exercida pelo contribuinte.

BORGES, com razão, ensina que “A decadência traduzir-se-ia, na hipótese, em perda do direito de realizar o ato de controle em que a homologação consiste ou de praticar o ato de lançamento *ex officio*...”.¹⁶⁰

Vale lembrar que nem sempre o contribuinte realiza o pagamento antecipado, e quando este é feito muitas vezes o é insuficientemente, restando à Administração proceder ao lançamento de ofício. Desse modo, findo o prazo a que se refere o §4º do artigo 150 do CTN, ocorre a homologação tácita, não mais podendo o Fisco realizar a homologação expressa nem tampouco proceder, nos casos em que tenha verificado diferença entre o pagamento antecipado pelo obrigado e o montante de fato devido, ao lançamento de ofício.

5.1.2.2. Ocorrência ou não do pagamento antecipado

Alguns autores lecionam haver duas diferentes hipóteses para a configuração da decadência nos tributos sujeitos à homologação, fundamentando tal dualidade no seguinte critério: a ocorrência ou não do pagamento antecipado. Estão entre os que sustentam esse entendimento SANTI,¹⁶¹ MACHADO¹⁶² e COELHO.¹⁶³

A sistemática defendida por tais autores é a seguinte: se antecipado o pagamento, aplica-se a regra do §4º do artigo 150 do CTN (prazo de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato impositivo); se não ocorrido o pagamento, a regra a ser aplicada é a do inciso I do artigo 173 do CTN (prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado).

Parece, todavia, que o raciocínio acima empreendido não se sustenta ao se introduzir, mais uma vez, um eventual caso concreto: em determinado mês, tendo verificado prejuízo o contribuinte sujeito à apuração e recolhimento mensal de tributo

¹⁶⁰ Ibid., p. 398.

¹⁶¹ SANTI, *Decadência*..., p. 168-170.

¹⁶² MACHADO, *A decadência*..., p. 36-51.

¹⁶³ COELHO, *Liminares*..., p. 52.

em que a base de cálculo seja o lucro, restou que não houve o que recolher; ainda assim existiu, por parte do contribuinte, a atividade apuratória, cujo resultado foi comunicado ao Fisco, comunicação que é dever do obrigado; ao exercer o controle sobre a atividade de apuração do contribuinte a Fazenda Pública acaba por com ela concordar, tendo, portanto, que homologá-la, expressa ou tacitamente.

Procede, neste caso, o entendimento acima citado? Veja-se que o contribuinte ficaria ainda mais lesado se tal raciocínio fosse aplicado, pois além de ter apurado prejuízo em seu balanço, teria contra si um prazo decadencial maior do que aquele que teria vez caso não houvesse a diversidade de hipóteses pretendida. Mais uma vez recorre-se à lição de BORGES, pois “É irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, porque relevante é apenas o transcurso do prazo sem ‘pronunciamento’ (...) do Fisco.”¹⁶⁴

O mesmo professor decreta, ainda, que “...nos impostos não cumulativos, tais como o ICMS e o IPI, pode perfeitamente ser homologada atividade da qual não resulte pagamento do tributo.”¹⁶⁵ No mesmo sentido é a doutrina de MELO, quando diz que “Tendo sido realizados os fatos geradores de tributos, cuja modalidade é a antecipação de pagamento – como é o caso do IPI, ICMS, ISS – o Fisco **só** [sem grifo no original] poderá efetuar a cobrança [lançar] dos valores efetivamente devidos e não recolhidos – no prazo de cinco anos contados de cada fato gerador.”¹⁶⁶

5.1.2.3. A ressalva do §4º do artigo 150 do CTN quanto à fixação do prazo

O equivocado entendimento tratado no tópico anterior parece ter surgido por conta da ressalva, contida logo no início do §4º do artigo 150 do CTN, de que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos contados da ocorrência do fato impositivo.

MELO adverte quanto a tal preceito:

A ressalva contida no §4º do art. 150 – ‘se a lei não fixar prazo à homologação’ – não pode significar uma porta aberta ao legislador ordinário para ampliar o prazo decadencial para a homologação, uma vez que compete exclusivamente à lei complementar (no caso, o CTN), estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre

¹⁶⁴ BORGES, loc. cit., p. 399.

¹⁶⁵ Id.

¹⁶⁶ MELO, op. cit., p. 257.

decadência tributária (art. 146, III, a, CF). Tendo o CTN fixado o prazo de 5 (cinco) anos, não há embasamento jurídico para cogitar-se de prazo superior.¹⁶⁷

Diversa, embora ainda no mesmo sentido, é a lição de COELHO, que diz que “O §4º prescreve que, se não houver lei federal, estadual ou municipal prevendo **prazo menor** [sem grifo no original] para a realização do ato homologatório expresso, a potestade para fazê-lo precluirá em cinco anos a contar do fato gerador da obrigação e do crédito.”¹⁶⁸ Este é o mesmo pensamento de AMARO, para quem a solução do significado da ressalva “...tem de ser buscada a partir de uma visão sistemática da disciplina da matéria, que nos leva para a possibilidade de a lei fixar apenas prazo *menor* [grifo do autor]...”.¹⁶⁹ Também de acordo está SANTOS JÚNIOR.¹⁷⁰

5.1.2.4. *Dies a quo* e *dies ad quem* do prazo de cinco anos

A questão mais importante no que toca à extinção do direito do Fisco nos tributos sujeitos à homologação reside na determinação do início do prazo de cinco anos findo o qual a Fazenda Pública não mais poderá exercer o seu direito.

Assim, viu-se que tenha ou não ocorrido o pagamento antecipado (lembre-se que isso não é relevante para determinação do prazo aplicável), o *dies a quo* do prazo decadencial será sempre o dia em que ocorreu o fato imponible. O *dies ad quem*, por conseguinte, será sempre o dia em que se completar o quinto ano contado a partir do marco inicial (do fato imponible, portanto).

Não é demais lembrar que, findo o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato imponible, tem-se a homologação tácita, não mais podendo o Fisco realizar a homologação expressa nem tampouco proceder, nos casos em que tenha verificado diferença entre o pagamento antecipado pelo obrigado e o montante de fato devido, ao lançamento de ofício.

¹⁶⁷ Id.

¹⁶⁸ COELHO, *Liminares...*, p. 51.

¹⁶⁹ AMARO, op. cit., p. 383.

¹⁷⁰ SANTOS JÚNIOR, op. cit., p. 132-133.

5.1.2.5. Ocorrência de dolo, fraude ou simulação

Segundo MACHADO, “a ressalva constante da parte final do §4º do art. 150 do CTN quer dizer, apenas, que, comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se aplica a norma naquele dispositivo albergada.”¹⁷¹

COELHO defende que neste caso a regra aplicável seria a do artigo 173, I do CTN. Assim justifica sua opção:

A solução está conforme o sistema do CTN. O que não se pode admitir é direito patrimonial incaducável. Afora esta solução para os casos de decadência, ocorrendo dolo ou simulação na antecipação do pagamento, somente uma outra é pensável, qual seja a da adoção da regra do Código Civil que cuida da prescrição das ações pessoais. Ao que nos consta, os tribunais não enveredaram por este caminho, exigente de analogia para ser trilhado e de difícil adoção, porque aqui a espécie é de decadência, e não de prescrição, a exigir crédito já formalizado, certo, líquido e exigível...¹⁷²

Também a lição de MELO é no mesmo sentido:

Nos casos de “ocorrência de dolo, fraude ou simulação” – excepcionados do aludido §4º, art. 150, do CTN – penso que para se fixar o termo inicial de decadência, deve ser aplicada a regra geral (inciso I do art. 173 do CTN), porque a desconsideração de cinco anos contados a partir do conhecimento do ato fraudulento ocasionará dilatação do seu início, sem que haja previsibilidade de um momento certo e determinado, permanecendo indefinido tal marco temporal, o que não se coaduna com o princípio da segurança que norteia as relações jurídicas.¹⁷³

O entendimento de SANTOS JÚNIOR é mais polêmico, já que este autor pensa não existir, neste caso, prazo de decadência, pois leciona que “...a Fazenda Pública poderá, a qualquer momento, independentemente de prazo, dar início ao lançamento quando ocorrer qualquer dessas hipóteses...”¹⁷⁴

Não obstante a doutrina de SANTOS JÚNIOR, é realmente insustentável tal raciocínio, pois que mantendo o contribuinte ao bel prazer do Fisco está se ferindo o princípio da segurança jurídica, essencial, como já se falou, para um Estado Democrático de Direito.

¹⁷¹ MACHADO, *Curso...*, p. 210.

¹⁷² COELHO, *O lançamento...*, p. 410.

¹⁷³ MELO, *loc. cit.*, p. 257-258.

¹⁷⁴ SANTOS JÚNIOR, *loc. cit.*, p. 156.

5.1.2.6. A tese dos dez anos de prazo para a extinção do direito do Fisco à homologação

Também muito interessantes, quanto à extinção do direito do Fisco nos tributos submetidos à homologação, são as construções jurisprudenciais que acabaram por dilatar o tradicional prazo de cinco para dez anos, merecendo, desse modo, especial atenção. Essa jurisprudência ficou conhecida como “tese dos dez anos” ou “tese dos cinco mais cinco”.

Em relação à referida tese, informa SANTI:

A proposição é nova, surgiu no meio da década de noventa: compulsando obras anteriores a 1995 não encontramos nem na doutrina nem na jurisprudência índices ou paralelo da arrojada posição que vem orientando o STJ, que constituiu regra específica de decadência do direito de o Fisco lançar a partir da interpretação cumulativa dos prazos do Art. 150 §4º e do Art. 173, I, do CTN.¹⁷⁵

Desde já é oportuno apontar que esta tese não encontra maior respaldo na doutrina, que com razão a ela desfere duras críticas.

MACHADO explica esse equivocado entendimento:

Há quem sustente que, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo de decadência começa quando termina o prazo para a homologação, vale dizer, cinco anos depois de ocorrido o respectivo fato gerador. Salvo a hipótese de homologação expressa, que em geral não acontece, esse prazo seria então de dez anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo.¹⁷⁶

Vale a pena transcrever, a fim de possibilitar uma melhor análise da tese em exame, o raciocínio feito pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, que veio a confirmar o entendimento do STJ referido na lição de SANTI:

Examinado isoladamente (o art. 173 do CTN) o texto legal deixa margem a duas interpretações.

Com efeito, a utilização do verbo poder, em seu modo condicional, autoriza o entendimento de que o prazo começa a partir do momento em que seria lícito à Administração fazer o lançamento.

Por igual, o termo “poderia” permite dizer que o prazo somente começa, depois que já não mais é lícita a prática do lançamento.

A dificuldade desaparece, quando se examina o art. 173, em conjunto com o preceito contido no art. 150, §4º, do CTN.

¹⁷⁵ SANTI, *Decadência...*, p. 183.

¹⁷⁶ MACHADO, loc. cit., p. 210.

O art. 150 trata do lançamento por homologação.

Seu §4º estabelece o prazo para a prática deste ato.

Tal prazo é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

O §4º adverte para a circunstância de que, expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se definitivo o lançamento.

Vale dizer que o lançamento apenas se pode considerar definitivo, em duas situações:

a) depois de expressamente homologado;

b) cinco anos depois de ocorrido o fato gerador, sem homologação expressa.

Na hipótese de que agora cuidamos, o lançamento poderia ter sido efetuado durante cinco anos, a contar do vencimento de cada uma das contribuições.

Se não houve homologação expressa, a faculdade de rever o lançamento correspondente à mais antiga das contribuições (outubro/74) estaria extinta em outubro de 1979.

Já a decadência ocorreria cinco anos depois do primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo de homologar (1º de janeiro de 1980). Ou seja: em primeiro de janeiro de 1985.

Ora, a inscrição da dívida verificou-se em maio de 1983 (Cf. fl. 47).

Não houve decadência.

Também procurando esclarecer esta interpretação, assim discorre XAVIER:

...resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, §4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 – cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento “poderia ter sido praticado” – com o prazo do artigo 150, §4º – que define o prazo em que o lançamento “poderia ter sido praticado” como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o *dies a quo* do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do *dies ad quem* do prazo do artigo 150, §4º.¹⁷⁷

ROCHA, que ao lado de SANTI, MACHADO e XAVIER é um dos mais fervorosos refutadores da tese dos dez anos, tem vários trabalhos publicados sobre o assunto. Em um deles, apregoa que “Falar-se em decadência ocorrendo ‘cinco anos depois do primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo de homologar’, (...) é fechar os olhos à natureza jurídica da decadência, aos contornos essenciais do instituto...”¹⁷⁸

Neste sentido, assevera XAVIER que “A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado [sic] na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.”¹⁷⁹

E mais uma vez merecem menção as palavras de ROCHA, quando salienta que “Não se pode conceber que a caducidade quinquenal que o CTN decidiu por conferir aos lançamentos tributários só vá começar a ser contada justamente quando o direito potestativo de realizar o lançamento esteja a ponto de falecer [grifo do

¹⁷⁷ XAVIER, op. cit., p. 92.

¹⁷⁸ ROCHA, op. cit., p. 84.

¹⁷⁹ XAVIER, op. cit., p. 92.

autor].”¹⁸⁰ Termina ROCHA por concluir: “...se é certo que a qualidade básica da decadência é a de a ordem jurídica certificar-se que um direito potestativo, ao nascer, seja exercido a tempo, nenhum sentido teria se considerar que, para que a Fazenda decaísse desse direito, *ela poderia deixar passar cinco anos inerte com ele em seu patrimônio, e só então teria contra si contados mais cinco anos para exercê-lo* [grifo do autor].”¹⁸¹

Percebendo que o §4º do artigo 150 do Código determina que se considera definitivamente extinto o crédito no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato imponible, XAVIER questiona “Qual seria pois o sentido de se acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar ‘definitivamente extinto o crédito’?”¹⁸² Deixa a pergunta sem resposta, mas ironiza: “Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio [sic], só por milagre poderia ocorrer a sua ‘ressureição’ [sic] no segundo.”¹⁸³

SANTI apresenta três argumentos para refutar a tese dos dez anos. Um deles é a impossibilidade de tratar o verbo modalizador “poder” como objeto de conduta. Explicando esse primeiro argumento, afirma o autor que a tese “...deslocou a incidência da regra decadencial da *conduta omissiva* de lançar para o *estado jurídico* da perda do poder [grifos do autor].”¹⁸⁴ O segundo argumento indicado pelo jurista é o da recursividade gerada pelo uso indevido do verbo modalizador “poder” como objeto da conduta, já que sempre ao cabo de um *dies ad quem* decadencial estaria se iniciando um novo *dies a quo*, ficando eterno o direito do Fisco.¹⁸⁵ MACHADO reforça este argumento ao dizer que “Realmente, se o prazo de decadência fosse contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançado, e se se tiver como exercício em que o tributo pode ser lançado aquele último do prazo de decadência, tem-se uma seqüência infinita de reaberturas de prazos decadenciais.”¹⁸⁶

O terceiro e último argumento apresentado por SANTI para refutar a tese dos dez anos é o da inaplicabilidade do §4º do artigo 150 do CTN. Explica que

¹⁸⁰ ROCHA, loc. cit., p. 84.

¹⁸¹ Ibid., p. 84-85

¹⁸² XAVIER, loc. cit., p. 95.

¹⁸³ Id.

¹⁸⁴ SANTI, **Decadência...**, p. 191.

¹⁸⁵ Ibid., p. 192-195.

¹⁸⁶ MACHADO, **A decadência...**, p. 49.

“...não se pode aplicar duas regras de extinção cumulativamente.”¹⁸⁷ Confirmando este argumento, nota XAVIER que as regras contidas nos artigos 150, §4º, e 173 do CTN “...não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são *reciprocamente excludentes* [grifo do autor], tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação...”¹⁸⁸

Sustentando que a questão é tão-somente terminológica, MARCELO RIBEIRO DE ALMEIDA afirma que o segundo prazo seria de prescrição, e não de decadência como consta dos julgados acima mencionados.¹⁸⁹

Diante de tais considerações realmente fica insustentável, muito embora venha sendo por vezes mantida, a tese dos dez anos albergada por algumas das turmas dos tribunais pátrios. Os argumentos contrários a ela são muito fortes, e não deixam margem a dúvidas quanto ao equívoco em que incorreram os seus idealizadores.

Resta, desse modo, aceitar como corretas as antigas doutrina e jurisprudência, que ainda se esforçam para conservar inabalável o princípio da segurança jurídica em relação aos tributos sujeitos à homologação, mantendo o tradicional prazo de extinção do direito do Fisco de cinco anos contados da ocorrência do fato imponible.

¹⁸⁷ SANTI, loc. cit., p. 197-198.

¹⁸⁸ XAVIER, loc. cit., p. 92-93.

¹⁸⁹ ALMEIDA, Marcelo Ribeiro de. A prescrição e a decadência no direito tributário e seus reflexos na constituição e exigência do crédito tributário objeto de questionamento judicial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 24, p. 83-98, set. 1997. p. 90-91.

CONCLUSÃO

No decorrer do trabalho viu-se que os conceitos no Direito Tributário se inter-relacionam de tal maneira que não é possível tratar de um determinado assunto sem que antes tenha sido analisado um outro, necessário à compreensão daquele primeiro. Finalizada a pesquisa e tendo em mãos o seu resultado, chegou a hora de expor as conclusões a que se chegou.

A obrigação tributária é a relação jurídica, nascida com a ocorrência do fato imponible, que tem por objeto o pagamento de tributo pelo sujeito passivo – o contribuinte ou responsável – ao sujeito ativo – a Fazenda Pública.

Decorre dessa obrigação o crédito tributário, que é o direito subjetivo que tem o Fisco de exigir do sujeito passivo o objeto da obrigação. Para poder ser exigido pelo Fisco o crédito precisa ser formalizado, e é através do lançamento tributário que se dá tal formalização. O lançamento é um ato administrativo – ainda que seja precedido de um procedimento administrativo que tem por fim a apuração do tributo – que declara a existência do crédito. Assim, o crédito nasce juntamente à obrigação tributária, com a ocorrência do fato imponible, de modo que posteriormente, quando realizado o lançamento, este apenas declara a existência do crédito (o formaliza), e não o constitui, pois que ele já existia.

A doutrina aponta a existência de três *modalidades de lançamento*, quais sejam o lançamento por declaração, o de ofício e o por homologação. Cada uma dessas *modalidades* se caracteriza pelo procedimento que antecede o ato administrativo final. Merece destaque o fato de que este procedimento, nos tributos sujeitos à homologação, não culmina num ato administrativo de lançamento, e sim num ato homologatório, que com aquele não se confunde.

A decadência é a perda do direito do Fisco em efetuar o lançamento tributário em decorrência da omissão do seu exercício, no prazo estipulado em lei. Desse modo, com a ocorrência do fato imponible, passa o Fisco a ter o direito de formalizar o crédito tributário através do lançamento; se transcorrer o prazo fixado em lei para que o Fisco realize o lançamento sem que este tenha sido efetuado, decai esse seu direito. Desaparecendo, então, o direito do Fisco ao lançamento tributário, também desaparece o dever jurídico de pagamento do tributo por parte do contribuinte, extinguindo-se, conseqüentemente, o crédito, o débito correspondente e finalmente toda a relação jurídica obrigacional tributária.

A regra do inciso I do artigo 173 do CTN é aplicável tanto aos tributos sujeitos a lançamento de ofício como aos sujeitos a lançamento por declaração, de modo que tanto para estes como para aqueles o *dies a quo* do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O *dies ad quem*, em consequência, é o dia em que se completa o quinto ano contado a partir do dia em que o prazo se iniciou. Estará extinto, portanto, o direito do Fisco ao lançamento, no primeiro dia do sexto ano a partir daquele em que teve lugar o *dies a quo*.

Ainda relativamente aos tributos sujeitos aos lançamentos de ofício e por declaração, prevê o CTN que, quando haja decisão definitiva de anulação por vício formal de lançamento anteriormente efetuado, se aplique a regra do inciso II do artigo 173 do CTN, segundo a qual o prazo decadencial será contado a partir da data da referida decisão. Já na hipótese de notificação ao sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento, o prazo é contado a partir de tal notificação, que é, portanto, fixada como marco inicial do prazo de decadência.

Quanto aos tributos sujeitos à homologação, ressalte-se que a regra do §4º do artigo 150 do CTN não prevê hipótese de decadência. O prazo a que se refere o dispositivo tem natureza decadencial, porém o seu transcurso não faz com que decaia o direito de o Fisco lançar, pois nesta *modalidade de lançamento* não há ato administrativo de lançamento, mas apenas ato administrativo homologatório da atividade de apuração do tributo exercida pelo contribuinte.

Veja-se ainda que tenha ou não ocorrido o pagamento antecipado (pois que isso não é relevante para determinação do prazo aplicável), o *dies a quo* do prazo decadencial de tais tributos será sempre o dia em que ocorreu o fato imponible. O *dies ad quem*, por conseguinte, será sempre o dia em que se completar o quinto ano contado a partir do marco inicial (do fato imponible, portanto). Assim, findo o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato imponible, tem-se a homologação tácita, não mais podendo o Fisco realizar a homologação expressa nem tampouco proceder, nos casos em que tenha verificado diferença entre o pagamento antecipado pelo obrigado e o montante de fato devido, ao lançamento de ofício.

Se ocorrido dolo, fraude ou simulação no procedimento desses tributos, para se fixar o termo inicial de decadência deve ser aplicada a regra geral do inciso I do art. 173 do CTN.

Finalmente, quanto à tese dos dez anos de prazo para a extinção do direito do Fisco à homologação, albergada por algumas das turmas dos tribunais pátrios, resta aceitar como corretas as antigas doutrina e jurisprudência, que mantêm o tradicional prazo de extinção do direito do Fisco à homologação de cinco anos contados da ocorrência do fato imponible.

Conclui-se, em razão de a decadência ser uma punição ao sujeito inerte e omissor em relação ao seu direito, que a interpretação dos dispositivos legais a ela atinentes deve sempre ocorrer em favor do sujeito passivo, e a determinação dos prazos deve ser sempre neste sentido, nunca ao contrário, como querem alguns julgadores, doutrinadores e principalmente os aplicadores da lei.

É muito importante, desse modo, defender a aplicação dos prazos decadenciais conforme o previsto no CTN, e quando não for assim possível, optar pela interpretação mais adequada a fim de se conservar inabalável o princípio da segurança jurídica, tão fundamental para a manutenção de uma sociedade justa e equilibrada, tal qual deve ser um Estado Democrático de Direito como o Brasil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Marcelo Ribeiro de. A prescrição e a decadência no direito tributário e seus reflexos na constituição e exigência do crédito tributário objeto de questionamento judicial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 24, p. 83-98, set. 1997.
- AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Celso Bastos, 2002.
- BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.
- _____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CASSONE, Vittorio. O lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação: decadência e prescrição**. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. O lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.
- FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1970.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. Lançamento tributário e decadência se existente ação proposta. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.
- FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **Apontamentos de direito tributário**. 2. ed. ampl., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.
- HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolançamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.
- LEITE, Eduardo de Oliveira. **A monografia jurídica**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. A decadência e os tributos sujeitos a lançamento por homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 36-51, ago. 2000.
- _____. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. Lançamento tributário e decadência. In: _____ (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARINS, James. Lançamento tributário e decadência (fragmentos de um estudo). In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

ROCHA, João Luiz Coelho da. A decadência do direito de constituir o crédito tributário – perigoso precedente jurisprudencial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 11, p. 80-85, ago. 1996.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. **Lançamento tributário**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e prescrição no direito tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. total. reformul. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001.